Dr. Özgür SARAÇ
Abdulkerim EROĞLU



VERGİLEME İLKELERİNİN ANATOMİSİ



Tarihsel Kökenler ve Ülke Anayasaları Üzerine Değerlendirmeler

EFEAKADEMİ

VERGİLEME İLKELERİNİN ANATOMİSİ:

Tarihsel Kökenler ve Ülke Anayasaları Üzerine Değerlendirmeler

YAZARLAR
Dr. Özgür SARAÇ
Abdulkerim EROĞLU

EFEAKADEMİ

Vergileme İlkelerinin Anatomisi: Tarihsel Kökenler Ve Ülke Anayasaları Üzerine Değerlendirmeler

Yazar: Dr. Özgür SARAÇ ORCID (0000-0001-8029-6646)

Yazar: Abdulkerim EROĞLU ORCID (000-0003-2680-8844)

ISBN: 978-625-7664-07-3

E-ISBN: 978-625-7664-12-7

1. Baskı: Ocak 2021

KÜTÜPHANE KARTI

Vergileme İlkelerinin Anatomisi: Tarihsel Kökenler ve Ülke Anayasaları Üzerine Değerlendirmeler
EROĞLU, Abdulkerim - SARAÇ, Özgür
1. Basım, 368 s., 160 x 240 mm. Kaynakça var, Dizin yok.
Anahtar kelimeler:
1. Vergileme İlkeleri, 2. Anayasal Vergileme, 3. Ülke Anayasaları,
4. Vergileme Tarihi, 5. Vergileme İlkeleri Skoru.

Dizgi: İsa Burak GÜNGÖR (iburakgungor@gmail.com)

Kapak Tasarım: Duygu DÜNDAR (dundar.duygu@gmail.com)

Sertifika No: 43370

Matbaa Sertifika No: 43370

Efe Akademi Yayınevi
Yıldız Teknik Üniversitesi Davutpaşa Kampüsiçi Esenler / İSTANBUL
0212 482 22 00
www.efeakademi.com

Matbaa Adres:
Ofis2005 Fotokopi ve Büro Makineleri San. Tic. Ltd. Şti.
Yıldız Teknik Üniversitesi Davutpaşa Kampüsiçi Esenler / İSTANBUL
0212 483 13 13
www.ofis2005.com

Üzerimizde emeği olan tüm hocalarımıza…

ÖNSÖZ

Napolyon'un *"ilkeler doğru belirlendikten sonra gerisi teferruattır"* sözü, üzerine düşülen her konuda öncelikle ilkelerin belirlenmesi ve ancak ondan sonra asıl işe girişilmesi gerektiğini özetler. Bu söz, her ne kadar savaş ve siyaset alanına atıfta bulunularak söylenmişse de esasen sosyal hayatın her alanında geçerlidir. Dolayısıyla da insan-toplum-devlet ilişkilerinin hassas içeriğini oluşturan vergileme için de bu sözün yol göstericiliğinden faydalanılmalıdır.

Kitaba başlarken hem bu motivasyondan hem de bireylerin hak ve özgürlükleriyle devletin sahip olduğu iktidar gücünden yola çıkarak konunun anatomik özellikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu girişim ciddi bir tarihi kaynak taramasını gerekli kılmakla beraber insanlığın ortak mirası niteliğindeki vergisel hak ve ödevlerin bugünün uygulamalarına nasıl tecelli ettiğinin ortaya konulmasını gerektirmiştir. Bu çerçevede öncelikle yüzlerce tarihi metin tek tek taranmış ve çalışmanın niyetine uygun içeriğe sahip olanlar ortaya konulmuştur. Ardından kitabın sayfa sınırları dikkate alınarak bunlardan konuyla en çok alakalı ve önemli olanlarına kanaat getirdiklerimiz çalışma kapsamına alınmıştır. Bazı önemli çalışmaların hacimli olmaları nedeniyle belli bir sistem içinde özetleri çıkarılmış ve bu şekilde çalışmaya dahil edilmiştir.

Tarihi metinler ve teorik tartışmalardan sonra tüm bu tarihi gelişmelerin insanlık tarafından hangi ölçüde sahiplenildiğinin ortaya konulması bakımından ülkelerin anayasaları tek tek incelenmiş ve bir cevap aranmaya çalışılmıştır. Kitabın bu veya buna benzer sorulara cevap arayan araştırmacılara, öğrencilere ve akademisyenlere faydalı olmasını dileriz.

Dr. Özgür SARAÇ
Abdulkerim EROĞLU
Ocak 2021
İzmir, Türkiye

İÇİNDEKİLER

I. GİRİŞ 13

II. VERGİLEME İLKELERİNİN TEMELLERİ 15
A. Vergileme İlkeleri Hakkında Genel Açıklamalar 15
B. Vergileme İlkelerinin Tanımları ve Aralarındaki İlişkiler 19
1. Adalet İlkesi 19
2. Belirlilik (Kesinlik, Muayyenlik) İlkesi 24
3. Esneklik İlkesi 25
4. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi 27
5. Etkinlik İlkesi 29
6. Fayda İlkesi 31
7. Genellik İlkesi 33
8. Genel Karşılık İlkesi 34
9. Geçmişe Yürümezlik İlkesi 35
10. İktisadilik (Tasarruf, Tutumluluk, Düşük Maliyet) İlkesi 37
11. İstikrar (Kararlılık) İlkesi 38
12. Kıyas Yasağı İlkesi 39
13. Müdahale İlkesi 40
14. Ölçülülük İlkesi 41
15. Sadelik (Basitlik, Açıklık) İlkesi 43
16. Tahsis (Ayrımlama, Özgüleme) İlkesi 44
17. Tarafsızlık İlkesi 45
18. Uygunluk (Ödeme Kolaylığı) İlkesi 47
19. Yeterlilik (Verimlilik, Randıman) İlkesi 47
20. Yasallık (Kanunilik) İlkesi 49

III. VERGİLEME İLKELERİNİN OLUŞUMUNA ETKİ EDEN METİNLER 51
A. Akademik Metinler 52
1. Aristo: Atinalı Anayasası (M.Ö. 385-323) 52
2. Mencius (M.Ö. 372-289) 53
3. İbn Haldun: Mukaddime 54
4. Thomas Hobbes: Leviathan 57
5. John Locke: Hükümet Üzerine İkinci İnceleme 58
6. Montesquieu: Kanunların Ruhu Üzerine 59
7. Adam Smith: Milletlerin Zenginliği 61
8. David Ricardo: Politik İktisadın ve Vergilemenin İlkeleri 63
9. Frederic Bastiat: Hukuk 64
10. John Stuart Mill: Politik İktisadın İlkeleri 65

11. Lorenz von Stein: Vergileme Üzerine 66
12. Leonard Trelawny Hobhouse: Liberalizm 67
13. Knut Wicksell: Yeni Bir Adil Vergileme İlkesi 68
14. Erik Lindahl: Adil Vergileme - Olumlu Bir Çözüm 69
15. Frank Ramsey: Vergileme Teorisine Bir Katkı 70
B. Siyasi ve Hukuki Metinler 71
1. Hz. Ali'nin Ahidnamesi 72
2. Tahir bin Hüseyin: Siyasi Nasihatname 73
3. Nizamü'l-Mülk: Siyasetname 74
4. Kral Birinci Henry'nin Taç Giyme Şartı: 1100 77
5. Magna Carta: 1215 77
6. İngiliz Parlamentosu Tutanakları: 1327-1485 79
7. Çin'in Ming Hanedanlığı Dönemi Belgeleri: 1368-1644 81
8. İngiliz Haklar Dilekçesi: 17 Haziran 1628 82
9. Düzleyiciler Bildirisi: 1 Mayıs 1649 83
10. İngiliz Haklar Beyannamesi: 1689 85
11. Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi: 19 Ekim 1765 86
12. Birinci Kıtasal Kongre Bildirisi: 14 Ekim 1774 88
13. Virginia Haklar Bildirgesi: 12 Haziran 1776 89
14. Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi: 4 Temmuz 1776 90
15. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi: 26 Ağustos 1789 91
16. Sened-i İttifak: 29 Eylül 1808 92
17. Tanzimat Fermanı: 3 Kasım 1839 93
18. Islahat Fermanı: 18 Şubat 1856 95
19. Adalet Fermanı: 18 Aralık 1875 97
20. Kanun-i Esasi: 23 Aralık 1876 97
21. Bolşevik Devriminde Rusya Belgeleri: 7 Kasım 1917 Öncesi 98
22. Cebri Çalıştırma Sözleşmesi: 6 Haziran 1930 100
23. Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi: 2 Mayıs 1948 101
24. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Ek Protokol: 20 Mart 1952 102
25. Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair Sözleşme: 28 Temmuz 1951 103
26. Avrupa Sosyal Şartı: 18 Ekim 1961 103
27. Göçmen İşçinin Hukuki Statüsüne Dair Avrupa Sözleşmesi: 24 Kasım 1977 ...104
C. Dini Metinler 105
1. Tevrat 105
2. İncil 111
3. Kur'an-ı Kerim 115

IV. SEÇİLMİŞ ÜLKE ANAYASALARINDAKİ VERGİLEME HÜKÜMLERİ 122
A. Asya Kıtası Ülkeleri 122
1. Afganistan İslam Cumhuriyeti 123
2. Azerbaycan Cumhuriyeti 124

3. Bahreyn Krallığı 126
4. Bangladeş Halk Cumhuriyeti 127
5. Birleşik Arap Emirlikleri 128
6. Çin Halk Cumhuriyeti 130
7. Doğu Timor Demokratik Cumhuriyeti 130
8. Ermenistan Cumhuriyeti 131
9. Filipinler Cumhuriyeti 132
10. Filistin 135
11. (Güney) Kore Cumhuriyeti 135
12. Gürcistan 136
13. Hindistan Cumhuriyeti 137
14. Irak Cumhuriyeti 141
15. İran İslam Cumhuriyeti 142
16. İsrail 142
17. Japonya 143
18. Kamboçya Krallığı 144
19. Katar 144
20. Kazakistan Cumhuriyeti 145
21. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti 146
22. Kırgızistan Cumhuriyeti 147
23. Kuveyt 148
24. Kuzey Kore Demokratik Halk Cumhuriyeti 150
25. Laos Demokratik Halk Cumhuriyeti 150
26. Lübnan Cumhuriyeti 151
27. Malezya 152
28. Moğolistan 155
29. Myanmar (Birmanya) Birliği Sosyalist Cumhuriyeti 155
30. Nepal Federal Demokratik Cumhuriyeti 157
31. Özbekistan Cumhuriyeti 159
32. Pakistan İslam Cumhuriyeti 160
33. Rusya Federasyonu 163
34. Singapur Cumhuriyeti 165
35. Sri Lanka Demokratik Sosyalist Cumhuriyeti 166
36. Suriye Arap Cumhuriyeti 167
37. Suudi Arabistan Krallığı 168
38. Tacikistan Cumhuriyeti 169
39. Tayland Krallığı 170
40. Tayvan 172
41. Türkmenistan 173
42. Umman Sultanlığı 175
43. Ürdün Haşimi Krallığı 176
44. Vietnam Sosyalist Cumhuriyeti 177
45. Yemen Cumhuriyeti 178

B. Avrupa Kıtası Ülkeleri 180
1. Almanya Federal Cumhuriyeti 181
2. Arnavutluk Cumhuriyeti 183
3. Avusturya Cumhuriyeti 184
4. Belçika Krallığı..185
5. Belarus (Beyaz Rusya) Cumhuriyeti 186
6. Bulgaristan Cumhuriyeti 187
7. Çek Cumhuriyeti (Çekya) 188
8. Danimarka Krallığı..189
9. Estonya Cumhuriyeti...189
10. Finlandiya Cumhuriyeti...191
11. Fransa Cumhuriyeti 191
12. Hırvatistan Cumhuriyeti 192
13. Hollanda Krallığı...193
14. İspanya Krallığı...194
15. İsveç Krallığı 195
16. İsviçre Konfederasyonu..197
17. İtalya Cumhuriyeti...202
18. İzlanda...205
19. Karadağ..206
20. Kuzey Makedonya Cumhuriyeti 206
21. Letonya Cumhuriyeti...207
22. Litvanya Cumhuriyeti..208
23. Lüksemburg Büyük Dükalığı 209
24. Macaristan 210
25. Malta Cumhuriyeti 211
26. Moldova Cumhuriyeti 212
27. Norveç Krallığı..213
28. Polonya Cumhuriyeti...214
29. Portekiz Cumhuriyeti 215
30. Romanya Cumhuriyeti 219
31. Sırbistan Cumhuriyeti...220
32. Slovakya Cumhuriyeti...221
33. Slovenya Cumhuriyeti 222
34. Türkiye Cumhuriyeti...223
35. Ukrayna...224
36. Yunanistan 225
C. Afrika Kıtası Ülkeleri 227
1. Angola Cumhuriyeti..227
2. Benin Cumhuriyeti..229
3. Botsvana Cumhuriyeti...230
4. Burkina Faso 230
5. Burundi Cumhuriyeti...231

6. Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti........231
7. Cibuti Cumhuriyeti........233
8. Çad Cumhuriyeti........233
9. Ekvator Ginesi Cumhuriyeti........234
10. Eritre Devleti........235
11. Etiyopya Federal Demokratik Cumhuriyeti........235
12. Fas Krallığı........237
13. Fildişi Sahili Cumhuriyeti........237
14. Gabon Cumhuriyeti........238
15. Gana Cumhuriyeti........239
16. Güney Afrika Cumhuriyeti........241
17. Güney Sudan Cumhuriyeti........243
18. Kenya Cumhuriyeti........247
19. Kongo Cumhuriyeti........249
20. Kongo Demokratik Cumhuriyeti........249
21. Liberya Cumhuriyeti........251
22. Libya........252
23. Madagaskar Cumhuriyeti........253
24. Malavi Cumhuriyeti........254
25. Mali Cumhuriyeti........255
26. Mısır Cumhuriyeti........255
27. Moritanya İslam Cumhuriyeti........257
28. Mozambik Cumhuriyeti........258
29. Nijer Cumhuriyeti........260
30. Nijerya Federal Cumhuriyeti........261
31. Orta Afrika Cumhuriyeti........263
32. Ruanda Cumhuriyeti........265
33. Senegal Cumhuriyeti........265
34. Sierra Leone Cumhuriyeti........266
35. Somali Federal Cumhuriyeti........266
36. Tanzanya Birleşik Cumhuriyeti........267
37. Togo Cumhuriyeti........268
38. Tunus Cumhuriyeti........269
39. Uganda Cumhuriyeti........270
40. Zambiya Cumhuriyeti........273
41. Zimbabve Cumhuriyeti........275
D. Güney Amerika Kıtası Ülkeleri........277
1. Arjantin Cumhuriyeti........277
2. Çokuluslu Bolivya Devleti........279
3. Brezilya Federatif Cumhuriyeti........283
4. Ekvador Cumhuriyeti........289
5. Kolombiya Cumhuriyeti........293
6. Paraguay Cumhuriyeti........296

7. Peru Cumhuriyeti 299
8. Şili Cumhuriyeti 302
9. Uruguay Doğu Cumhuriyeti 303
10. Bolivarcı Venezuela Cumhuriyeti 305
E. Kuzey Amerika Kıtası Ülkeleri 311
1. Amerika Birleşik Devletleri 312
2. Dominik Cumhuriyeti 314
3. El Salvador Cumhuriyeti 315
4. Guatemala Cumhuriyeti 317
5. Haiti Cumhuriyeti 319
6. Honduras Cumhuriyeti 320
7. Jamaika 322
8. Kanada Dominyonu 323
9. Kosta Rika Cumhuriyeti 325
10. Küba Cumhuriyeti 326
11. Birleşik Meksika Devletleri 326
12. Nikaragua Cumhuriyeti 330
13. Panama Cumhuriyeti 331
F. Okyanusya Kıtası Ülkeleri 334
1. Avustralya Milletler Topluluğu 334
2. Yeni Zelanda 335
3. Endonezya Cumhuriyeti 336
4. Bağımsız Papua Yeni Gine Devleti 337

V. SONUÇ 338
Ek: Ülke Anayasalarının Vergileme İlkeleri Kapsamında Derecelendirilmeleri 343

YARARLANILAN KAYNAKLAR 355

"Yurttaşlar ne kadar hür olursa vergiler de o oranda çok olabilir; kölelik ne kadar artarsa vergileri hafifletmek o kadar zorunlu bir hal alır. Hürriyet vergilerin ağırlığını giderir. Vergilerin azlığı ise hürriyete eşdeğerdir"

Montesquieu

I. Giriş

Vergi ve devlet birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Öyle ki, bunlardan biri olmadığında öbürünün varlığı anlamsız hale gelmektedir. Bu sebeple devletin varlığını ele alan her çalışma, vergilerle ilgili hususları da içermek zorundadır. En azından modern toplum hayatı bunu gerektirmektedir. Bu nedenle yakın tarih içinde iktidar sahibi olmanın taşıdığı anlam, vergi toplamakla özdeşleşmiştir. Her kim ki, vergi toplama iktidarına sahiptir, bunun toplum kanaatindeki anlamı, *otoritedir*. Lakin kendini vergiler sayesinde var eden devlet otoritesinin varlığını sürdürebilmesi, sanıldığı kadar kolay değildir. Bunun için olmazsa olmaz olan şart, devlet otoritesinin meşruiyet kazanmasıdır. Bu yüzden de vergileme ilkeleri, her şeyden önce bu şartı sağlayan birer değer olma özelliğindedir.

Vergileme ilkeleri normatif, yani *olması gerekene* ışık tutan kurallar bütünüdür. Bu yüzden de vergileme ilkelerinin varlık sebebi, "ideal bir vergi sistemi oluşturmak" şeklinde özetlenebilir. Ayrıca mükelleflerin katlandıkları yükün minimize edilmesi, mükelleflerin sisteme uyumunun sağlanması, vergi sistemine evrensel değerler kazandırılması ve özellikle vergileme yetkisinin sınırlandırılması da vergileme ilkeleri sayesinde ulaşılması istenen hedefler arasında sayılabilir.

Vergileme ilkelerinin ortaya çıkmasına neden olan olumsuzluklar tarihin önemli bir kısmında varlıklarını sürdürmüşlerdir. İdeal bir vergi sisteminin meydana getirilmesi önünde duran bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması ise uzun ve bir o kadar da meşakkatli olan bir süreçte ve aşamalı olarak gerçekleşmiştir. Örneğin sahip oldukları maddi ve manevi güç dolayısıyla din adamlarının vergilerden muaf tutulmaları, iktidarı elinde bulunduranlara sağlanan imtiyazlar, vergilerin sadece belli faaliyetleri veya grupları hedef alacak şekilde salınması, bahsi geçen olumsuzluklar arasında yer almaktadır. Bu sebeple vergilerin kimseyi gözetmeksizin herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir ödev olduğu bilinci, -başka bir deyişle genellik ilkesi- halkın uzun mücadeleler sonucunda elde ettiği bir hak olma özelliği taşımaktadır.

Toplumların vergiler alanında verdiği mücadelenin en somut olanlarından biri de "temsilsiz vergileme olmaz" kuralı ve bu çerçevede oluşturulan yasallık ilkesidir. Yasallık ilkesi uğruna verilen mücadelenin ruhu, otoriteye meydan okuma şeklinde algılanan pek çok isyan ve bu isyanlar sonrasında ortaya konulan temel hak ve özgürlük bildirgelerinde mevcuttur. Öyle ki, ilkeli vergileme için oluşan toplum talebi ve bu talebi yok sayarak bastırmaya çalışan otoritenin şiddeti, temel hak ve özgürlük bildirgelerinin ortaya çıkarılmasına önemli bir motivasyon sağlamıştır.

Tarihsel açıdan edinilen tecrübe, vergilerin bireysel hak ve özgürlüklerin en önemli paydası olduğunun adeta kanıtıdır. Kaldı ki, tarih, bize verdiği örneklerle ilkesiz vergilere karşı mücadelenin temel hak ve özgürlüklere ulaşmanın yolu olduğunun belgeleriyle doludur[1]. Kanaatimizce Justice Holmes'e[2] ait olan "vergiler medeniyetin fiyatıdır" sözü, bu belgelerin insanlık bakımından ne denli önemli olduğunun özeti niteliğindedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 236).

Vergileme ilkelerinin somutluk kazandığı zemin, *toplum sözleşmesi* niteliği taşıyan anayasalardır. Buna göre bir çok ülke, devletin güttüğü vergi hasılatını arttırma amacıyla mükelleflerin benimsediği vergi yüklerini hafifletme amacını karşı karşıya getiren vergilemeye dair oluşturdukları anayasal hükümler sayesinde ya doğrudan atıf yaparak ya da dolaylı göndermeler yoluyla çeşitli vergileme ilkelerine anayasa metinlerinde yer vermektedir. İşte bu çalışmanın amacı da bu hususa odaklanmakta ve varsa ülke anayasalarında geçen vergilere ait hükümlerle vergileme ilkeleri arasındaki bağlantıları ortaya çıkarmaktır. Kanaatimizce elde edilecek olan bu bilgi seti, gerek vergilere ait anayasa hükümlerinin anlamını sorgulayan çalışmalara gerekse vergileme ilkelerine dair çalışmalara ışık tutacaktır.

Bu çalışma ilki giriş bölümü olmak üzere beş bölüm şeklinde kurgulanmıştır. İkinci bölümde vergileme ilkeleri hususunda temel bilgiler sunan teorik katkılara yer verilmiş ve vergileme ilkelerinin taşıdıkları özelliklere açıklık getirilmiştir. Ardından vergileme ilkeleri tek tek tanımlanmış ve ilkeler arasında var olan ilişkiler ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde vergileme ilkelerinin oluşumuna etki eden metinler ele alınmış ve tarihsel açıdan birer kanıt olma özelliği taşıyan bu metinler (i) akademik metinler, (ii) siyasi ve hukuki metinler ve (iii) dini metinler şeklinde kronolojik olarak incelenmiştir. Dördüncü ve sayfa sınırı en

---

1 İnsan hakları ve vergilendirme arasındaki ilişki hakkında daha fazla bilgi için bkz. Elson, Balakrishnan ve Heintz, 2013: 41-58; Saiz, 2013: 77-106; O'Connell, 2013: 107-122.

2 Gerçek adı Oliver Wendell Holmes'tür. Holmes'ün vergilere dair görüşleri için bkz., Frankfurter, 1916: 683-702.

geniş olan bölümde yüz kırk dokuz (149) ülkenin anayasalarında yer verdikleri vergileme hükümleri tek tek çalışmaya alınmış ve bunlarda vergileme ilkelerine olan doğrudan atıf ve dolaylı göndermeler ortaya çıkarılmıştır. Bu bölümde ayrıca anayasa hükümlerinin esnettiği ilkeler de vurgulanmıştır. Beşinci ve son bölümü oluşturan sonuç ve değerlendirmeler bölümündeyse bu çalışmadan sağlanan tecrübe özetlenmiş ve ülkemizde yeni bir anayasa oluşturulması halinde "vergi ödevi" başlığına yazılması gereken hükümler için öneride bulunulmuştur. Ayrıca ek bölümünde ülke anayasalarında atıf ve gönderme yapılan vergileme ilkeleri tek tek ortaya konulmuş ve tarafımızca geliştirilen bir skor belirleme yöntemi kullanılarak her bir ülke için vergileme ilkeleri bakımından derecelendirme yapılmıştır.

II. Vergileme İlkelerinin Temelleri

Normatif, yani olması gerekeni ortaya koyma çabasıyla işlenen vergileme ilkeleri, vergilerin devlet bakımından önemli birer gelir kaynağı olmasına bağlı olarak zamanla hassasiyet taşıyan bir konuya dönüşmüş ve tarihin birçok yerinde pek çok kez incelenmiştir. İdeal bir vergi sisteminin kurulup işletilmesi amacına bağlı olarak farklı yönleriyle ortaya konulan bu ilkeler, zamanla çeşitlenmiş ve oldukça geniş bir içeriğe kavuşmuştur. Çalışmalar arttıkça bazı ilkelere verilen önem derinleşmiş ve literatüre katkı sağlama sorumluluğu sebebiyle yeni yeni ilke oluşturma girişimleri ortaya çıkmıştır. Oluşturulan yeni ilkelerin genel kabul görmesiyle literatür zamanla daha da genişlemiş ve ideal bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikler çok daha ileri seviyelere taşınmıştır.

A. Vergileme İlkeleri Hakkında Genel Açıklamalar

Vergilerin kapsam ve işleyiş yapılarının belirlenmesinde uyulması gereken *normlar* olan vergileme ilkeleri, hem sosyo-ekonomik düzen ve ideolojideki değişimlere hem de vergi aygıtının nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zamanın akışı içinde gelişerek değişime uğramıştır (Turhan, 1993: 190). İlkelere dair ilk sistematik bilgi setini sunan A. Smith (1776), vergileme ilkelerini "adalet", "kesinlik", "uygunluk" ve "iktisadilik" şeklinde *dört ana kural* olarak ortaya koymuştur (Smith, 1776 (2006): 927-929). A. Smith sonrasında vergileme ilkelerine katkılar zamanla çeşitlenmiştir. Özellikle A. Wagner (1835-1917)'in öncülük ettiği Alman teorisyenler ideal bir vergi sisteminin inşası için *olmazsa olmaz* (sine qua non) değerler olarak kabul edilen vergileme ilkelerine birbiriyle tutarlı ve sistematik pek çok katkılar sağlamıştır. Zamanla teorisyenlerin sunduğu bu katkılar, sonradan ülkelerin tarihsel gelişim sürecinde anayasal normlar haline gelmiştir (Gerçek vd., 2017: 81).

Vergileme ilkeleri hakkında dikkati çeken hususlar şunlardır:

- Vergileme ilkeleri, olanı yani ***pozitifi*** değil, olması gerekeni yani ***normatifi*** ortaya koyar ve gerekçelendirir (Aksoy, 1991: 181). Oysa normatif alan değer yargılarından bağımsız değildir. Bu nedenle sahip olunan ideoloji ve bakış açısı, vergileme ilkelerine olan katkılara sirayet eder. Örneğin klasik yaklaşımın benimsediği "tarafsızlık ilkesi" ile modern yaklaşımın benimsediği "müdahale ilkesi" üzerinden değerlendirildiğinde yapılan bu tespit somutluk kazanır.

- Vergileme ilkelerinin önemi nispidir (Aksoy: 1991, 181). Buna göre, değişen şey, vergileme ilkeleri ve sahip oldukları içerik değildir. Örneğin adalet ilkesi için ortaya konulan öz, hakça vergilemedir. Değişense bunu ele alış şekli ve geliştirilen içeriktir. Benzer şekilde genellik ilkesi de ortaya atıldığı ilk tespitten bu yana orijinal özünü korumakta ve yükün herhangi bir niteliksel ayrım yapılmadan toplumdaki herkese paylaştırılması gereğini ortaya koymaktadır.

- Vergileme ilkeleri zaman içinde gelişim sergilemiştir. Yaşanan bu gelişim, toplum hayatında meydana gelen yenilikler ve ülke yönetimlerinin ulaşmak istedikleri öncelikli amaçlar ve elbette ki akademisyenlerin kişisel katkıları neticesinde yaşanmıştır. Sırasıyla; tarafsız devlet anlayışından sosyal devlete geçilmesi, piyasa aktörlerinin yöneldiği mikro ekonomik amaçlar yanı sıra tüm ülkeyi ilgilendiren makro ekonomik amaçların benimsenmesi ve Smith'in ortaya koyduğu vergileme ilkelerine ilave olarak Wagner'in ortaya koyduğu ilkeler ve bu ilkelerin akademisyenlerin katkılarıyla zamanla çeşitlenmesi yapılan bu tespite belirginlik katar.

- Vergi sistemi bakımından arzulanan davranışlar olarak tanımlanan vergileme ilkeleri sayesinde hükümetlerin izledikleri vergi politikaları değerlendirilebilir (ölçülebilir) hale gelir (Khan, 2019: 50). Dolayısıyla bu ilkelerin değişmez sınırlarını çizmek mümkün değildir. Örneğin vergi idaresinin etkinliğini bir tür ilke olarak ele alan çalışmalar olduğu gibi, bunu vergilemede iktisadilik ilkesi içinde değerlendiren çalışmalara da rastlanabilmektedir. Bu bakımdan vergileme ilkeleri ele alınırken böyle bir durumun tüm ilkeler açısından geçerli olabileceği dikkate alınmalıdır.

- İlkelerle ilgili diğer bir husus ise yapılan değerlendirmelerin öznel veya bazı kavramlara ait anlamların bizzat kendisinden etkilenebilmesidir. Örneğin Hindistan'da demokratik sistem her türlü kararın toplum tarafından verilmesini gerektirdiğinden vergileme alanında yapılacak önemli değişikliklerin halk onayı, yani referandumdan geçirilmesi gerekir (Khan,

2019: 65). Lakin diğer bir çok ülkede mükellefler kendileri bakımından mali külfete sebep olacak olan vergisel düzenlemeler hususunda referandum yoluyla herhangi bir etkide bulunamamaktadır. Bu ülkelerin anayasalarındaki hükümler vergiler hususunda referandum yapılmasını kesinlikle yasaklamış ve vergilemede yasallık ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmıştır.

- Vergileme ilkeleri genellikle idarenin uyması tavsiye edilen hususları içerir. Bu tutum, vergilemeyle ilgili kuralların oluşturulmasında mükelleflerin pasif, idareninse aktif bir konumda olmasından kaynaklanır. Buna göre, vergileme ilkeleri anayasal birer kurala dönüştürüldüklerinde vergileme yetkisinin sınırlandırılmasını sağlar. Örneğin "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını ortaya koyan yasallık ilkesi, anayasal kural haline getirildiğinde yetki kullanımını da hukuken sınırlandırmış olur.

- Vergileme ilkelerine sağlanan katkılar iki ana kategoriye dayanır. Buna göre, teorisyenlerce sağlanan ve değer yargılarından oluşan normatif katkılar birinci, hukukçuların anayasa metinlerini yorumlayarak oluşturdukları katkılarsa ikinci kategoriyi oluşturur. Buna göre, birinci kategorideki çalışmalar doğrudan *olması gerekene* odaklanırken ikinci kategorideki çalışmalar *olandan olması gerekene* ulaşmaya çalışmakta ve özellikle hukuk ilkelerdeki katkıların vergileme alanına taşınmalarını sağlamaktadır.

- Zaman zaman mevcut anayasa hükümlerinden yararlanılarak oluşturulan "vergi yükünün dengeli ve adil dağılım ilkesi", "verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi", "verginin sosyal reform aracı olma ilkesi", "vergi yükünün kanun koyucunun hedef tuttuğu kimseler üzerinde kalma ilkesi" gibi başlıklara rastlanmaktadır. Kanaatimizce bu yönlü tespit ve katkılar genel kabul görme özelliği bakımından yoksundur.

- Zaman zaman da vergileme ilkeleriyle anayasal ilkeler karıştırılmaktadır. Örneğin yasallık ilkesi "hukuk devleti" ilkesiyle, müdahale ilkesi "sosyal devlet" ilkesiyle, kanun önünde eşitlik ilkesi "laik devlet" ilkesiyle eş anlamda ve hatta birbiri yerine kullanılabilmektedir. Kanaatimizce kategori hatasına sebep bu kullanımlar, içeriklerine olmasa da ilkelerin ilgili oldukları konuların ayrımlanmasında güçlük oluşturmaktadır.

- Vergileme ilkelerinin bazıları içerik bakımından oldukça zengindir. Hal böyle olduğundan bazı çalışmalarda alt başlıklar sanki farklı birer ilkeymiş gibi ele alınmaktadır. Örneğin yasallık ilkesi varken ayrıca "temsilsiz vergileme olmaz" söylemi ve/veya adalet ilkesi varken "ödeme gücüne göre vergileme" yaklaşımı ayrı birer ilke olarak sunulmaktadır. Şüphesiz ki, bu tür kullanımlar tekerrür ve anlam karmaşasına sebep olmaktadır.

- Bazı çalışmalarda optimal vergileme literatüründen[3] farklı olarak sırf "optimal" kelimesinin taşıdığı *en uygun* anlamından yola çıkılarak "optimal vergi sistemi" veya "optimal vergileme ilkeleri" başlığı altında çalışmalar yapılmakta ve "ilke" kelimesinin taşıdığı değer, hatalı vurgu verilerek aşındırılmaktadır. Kanaatimizce ilke kelimesi zaten olması gereken, yani en uygun olanı referans almaktadır.

- Vergileme ilkelerinin arasındaki ilişki, pozitif veya negatif olabilir. Bazen bir ilkenin varlığı diğer bir ilkenin varlığını olumlu yönde etkilemekte ve hatta onu tamamlamaktadır. Örneğin, belirlilik ve yasallık ilkeleri arasındaki ilişki, bu türdendir. Buna göre, vergilemede keyfiyeti engellemeyi amaçlayan belirlilik ilkesi, yasallık ilkesiyle daha da güçlenmektedir. Vergi sistemiyle ulaşılmak istenen amaçların farklılığı ve buna bağlı olarak farklı vergileme ilkelerinin hakim kılınması ise ilkeler arasında çatışmaya yol açabilir (Şenyüz, 1993: 208). Örneğin, adalet ilkesi ile etkinlik ilkesi, müdahale ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasındaki ilişki, bu çatışmalara örnektir. Buna göre, adalet ilkesine hizmet eden teknikler, vergilemede etkinlik ilkesinden uzaklaşılmasına yol açarken vergilerin müdahale ilkesi kapsamında sosyo-ekonomik amaçlara uygun olarak kullanılması, ister istemez tarafsızlık ilkesinden ödün verilmesini gerektirir.

Görüldüğü üzere vergileme ilkeleri bakımından öne çıkan çok sayıda husus bulunur. Kanaatimizce bunların ideal bir vergi sistemi oluşturulurken dikkate alınması zaruridir. Vergileme ilkeleri bakımından zaruri olan diğer bir husus ise adı geçen ilkelere yüklenen anlamların ne olması gerektiğidir. Esasen ilkelerin başlıklarına bakıldığında bu anlamların neler olduğu çoğu kez rahatlıkla çıkarılabilir. Lakin bazı ilkelerin taşıdığı anlam, bunların içeriklerinde saklıdır. Dolayısıyla bu içeriklerin açıklanması yerinde bir çabadır. Herhangi bir sınıflandırma girişimi olmadan ve herhangi bir önem vurgusu vermeden alfabetik olarak ortaya konulduğunda, vergileme ilkeleri ve bu ilkeler arasındaki ilişkiler şu şekilde ele alınabilir.

---

[3] Vergilemede "adalet" ile "etkinlik" ilkeleri arasında var olan çatışma sorununu ortadan kaldırmayı amaçlayan katkılardır. İleri matematiksel çözümlemelerin yapıldığı bu literatür için bkz., Atkinson, 1977; Shavell, 1981; Auerbach, 1985; Stiglitz, 1987; Zabalza ve Arrufat, 1988; Slemrod, 1990; Akhmetshın vd., 2019.

B. Vergileme İlkelerinin Tanımları ve Aralarındaki İlişkiler

Hukuk, "haklar" anlamına geldiğinden ve pek tabi ki, mükellefler de siyasi otorite karşısında haklara sahip olduklarından hukuk alanında geliştirilmiş evrensel ilkeler, vergileme ilkelerinin oluşumuna zemin hazırlar. Hatta hukuk ilkeleri bazen doğrudan ve bazen de dolaylı olarak vergileme ilkeleri olarak sunulabilir. Bu eğilim özellikle vergileme alanında çalışan hukukçular arasında yaygındır[4]. Literatür incelendiğinde özgün katkılarla şekillenen bu alanın oldukça geniş ve esasen bir o kadar da karışık olduğu görülür. Zira bazı yazarlar tarafından ele alınan ilkelerin bir bölümünün diğer bazı yazarlar tarafından yok sayıldığı ya da atlandığı, bazı ilkelere verilen önemin hacmen oldukça geniş tutulduğu ve diğer bazılarının geçiştirildiği, bazı ilkelerin aynı anlama geldiği halde farklı anlamlarda kullanıldığı ya da tam tersi farklı anlama gelen bazı ilkelerin aynı anlama sokulduğu ve en önemlisi, literatüre genel kabul görme özelliği zayıf olan yeni yeni vergileme ilkeleri katılmaya çalışıldığına rastlanmaktadır. Bu bakımdan vergileme ilkelerine yüklenen veya yüklenmesi gereken anlamlar tek tek açıklanmalı ve bu ilkelerin birbirleriyle olan ilişkilerine açıklık getirilmelidir.

1. Adalet İlkesi

Vergiler, hakça alınmalıdır.

Adalet nedir? Başka hiçbir soru, bu kadar tutkulu bir şekilde tartışılmamış; başka hiçbir soru böylesine çok kan ve gözyaşı dökülmesine sebep olmamış ve başka hiçbir soru ünlü düşünürlerin yoğun ilgisine konu olmamıştır. Lakin başka hiçbir soru da bugün, diğer zamanlarda olmadığı kadar cevapsız kalmamıştır. Öyle görünüyor ki bu soru, insanın kesin bir cevap bulamayacağı, fakat onu geliştirebileceği sorulardan biridir (Kelsen, 2013: 431-432)[5]. Bu nedenle düşünce tarihi adalet kavramının tanımlanmasına ilişkin çabalarla doludur. Lakin adaletin üzerinde uzlaşma sağlanan bir tanımı yoktur (Aktaş, 2018: 214). Tanımlama sorunu, adalet tartışmalarına sübjektif bakış açısı

[4] Kanaatimizce hukuk ilkelerinin indirgemeci bir tutumla vergileme ilkeleri olarak sunumu, hem hukuki ilkelere verilmesi gereken önemi daha dar bir alan olan vergileme alanına sıkıştırdığı için sınırlandırmakta hem de vergileme bakımından konuyu dağıttığı için vergileme ilkelerinin önemini ortaya koyma girişimlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Kanaatimizce hukuk ilkeleri ayrı bir başlık içinde ele alınmalıdır.

[5] Adalet kavramını tanımlamanın güçlüğüyle ilgili olarak Kelsen çalışması dışında bkz., Kuçuradi, 1993: 80-88, Güriz, 2004, 19-33,

kazandırmakta ve kolaycı bir yaklaşımla adalet, zaman zaman eşitlik kavramına indirgenerek ele alınmaktadır[6].

Konu, vergileme olduğunda adalet çok daha hassas bir içeriğe kavuşur. Zira vergi, egemenlik gücünü elinde bulunduran devletin mükelleflerden cebren söküp aldığı birer parasal değerdir. Bu değerin genel karşılığı, topluma sunulacak olan kamu hizmetleridir. Kişilerin devlete ödeyeceği vergilerle yararlanacakları kamu hizmetleri arasında herhangi bir ilişki yoktur; vergi karşılıksızdır. Vergilemede karşılığın olmayışı vergi adaletinin üzerine bina edileceği zemin arayışlarını zorunlu kılar. Bu zemin, ödeme gücüdür[7].

Günümüzde vergilerin ödeme gücüne göre alınması, -her ne kadar faydalanma teorisi taraftarlarınca benimsenmese de- ağırlıkla kabul gören bir görüştür. Lakin ödeme gücünün ne olduğu sorusu karşımıza çıkan önemli bir güçlüktür. Buna göre, ödenen verginin "miktarının mı", yoksa "oranının mı" ödeme gücüne muhatap kılınacağı, cevaplanması gereken önemli bir sorudur. Eğer ödenen vergi miktarı esas alınacaksa verginin düz oranlı olması kâfidir. Ne de olsa böyle olunca *"az kazanan az, çok kazanan çok"* vergi ödemiş olmaktadır. Bu anlayışın kabulü kişiler arasında var olan adaletsizliğin süregitmesi anlamına gelir. Adalet ilkesi bakımından önemli olan verginin oranı, yani verginin sebep olduğu yüktür. Bu önem, *"az kazanandan düşük oranda, çok kazanandan yüksek oranda"* vergi

---

6 Adalet kavramının eşitlik kavramına indirgenmesi oldukça sakıncalıdır. Keza adil olanın, eşit olma zorunluluğu olmadığı gibi eşit olanın da, adil olma zorunluluğu yoktur. Kanaatimizce eşit olanın adil olana denk gelmesi, mutlu bir tesadüftür. Kaldı ki, Kral Süleyman tarafından verilen karar eşitliğin adalet olmadığını çarpıcı bir şekilde ortaya koyar. Rivayet şöyledir: Günün birinde Kralın önüne iki kadın ve bir bebek getirilir. İki kadın da bebeğin kendisine ait olduğunu iddia eder ve ortada ne bir şahit ne de bir delil vardır. Kralın nasıl bir karar vereceği merakla beklenir. Ve kral tez celladın getirilmesini emreder. Kralın bulduğu çözüm oldukça basittir; bebek iki eşit parçaya bölünecektir… Bebeği elinde tutan kadın, karara mecburen razı olduğunu belli edercesine kafasını sallar. Diğeri ise hıçkırıklara boğularak atar kendini Kralın ayaklarına ve yalvarır; *"Lütfen Kralım yapmayın. Ben analık hakkımdan vaz geçiyorum. Tamam bebeğim o kadına verilsin. Yeter ki, bebeğim yaşasın"* der. Bunun üzerine Kral Süleyman gülümser ve bebeğin onun için analık hakkından bile vazgeçmeyi göze alan kadına verilmesini emreder. Eşitsizlik sayesinde bebek yaşar ve gerçek annesine kavuşmuş olur. Kralın sağladığıysa halen tanımı üzerinde uzlaşamadığımız, adalettir.

7 Vergileme ilkeleriyle ilgili bazı çalışmalarda adalet ilkesinden bağımsız olarak ödeme gücü ilkesi şeklinde başlıklar açılmaktadır. Kanaatimizce bu tutum adalet ilkesine yüklenen anlam farklılıklarına binaen oluşmaktadır. Neumark'a göre, ödeme gücü "orantılılık ilkesine" (principle of proportionality) özdeştir. Bkz., Schmölders, 2006: 2429.

alınması[8] şeklinde tezahür eder ve böylelikle var olan zenginlik farklılıklarının kapatılmasına katkı sağlar.

Konuya mikro iktisat çözümleri ile yaklaşmak da mümkündür. Buna göre, azalan marjinal fayda kanunu, zenginleştikçe ilave edilen zenginliğe daha az değer atfeder. Bu, bir birim paranın zengine kıyasla yoksula daha değerli olmasına sebep olur. Dolayısıyla fedakarlıkların eşitlenebilmesi için zengin kişinin vergilendirileceği marjinal oranın daha yüksek olması gerekir. Lakin böyle bir bakış açısının kabulü sorunu çözmeye yeterli değildir. Zira gelinen bu noktadan sonra şimdi karar verilmesi gereken, zenginin ne kadar fazla oranda vergi ödemesi gerektiğinin belirlenmesidir (Sandford, 1984: 105-106). Kanaatimizce var olan bu zorluğun değer yargısı ve görecelik içeren bir tutum takınılmadan objektif olarak aşılması mümkün değildir. Zira artan oranlılığın derecesinin ne olması gerektiğinin bilinmesine imkan yoktur. Artan oranlılığın derecesi mekan ve zaman ekseninde değişim gösterebilir.

Mirrlees'a göre, bireylerin gelir elde etme kabiliyeti farklılık gösterdiği için ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmasında bazı başarısızlıklar söz konusudur. Kaldı ki, hükümetlerin bu kabiliyeti gözlemlemeleri mümkün değildir. Zira hükümetlerin hem yüksek gelirli hem de düşük gelirli kimseler aracılığıyla vergi hasılatını arttırmaya çalışması, verimli mükellefleri negatif yönde teşvik eder. Bu nedenle hükümetlerin izleyecekleri vergi planıyla verimli mükelleflerin gerçek kabiliyetlerini engellemeyen, tam aksine bunu ortaya çıkaran uygulamalara yönelmeleri önemlidir (Read, 2016: 122).

Vergilemede adalet ilkesinin vergilemede eşitlik anlamına gelmediği kesindir. İngiltere'de 1990 yılı Mart ayında ortaya çıkan protestoların temelindeki düşünce, getirilen emlak vergisinin herkesten eşit olarak alınmasının verginin adaletine sığmadığıdır. O dönemde lüks otomobillerin ve araba galerilerinin ateşe verilmesi gibi eylemlerde hükümete iletilmek istenen mesaj, adalettir (Gruber, 2016: 558). Nitekim herkesten eşit miktarda alınan ve eşit fedakarlık görüşüne dayalı böyle bir uygulama, kişinin vergi öncesi gelir düzeyini dikkate

[8] Literatürde dikey adalet olarak ele alınan bu husus, vergi adaleti bakımından olmazsa olmaz (sine qua non) öneme sahiptir. Bazı yazarların vergi oranı yerine vergi miktarı üzerinden hatalı olarak -kasten- verdikleri dikey adalet tanımları maalesef düşünsel açıdan sakattır. Yine bazı yazarlar da düz oranlı vergilerin -zorlama bir tutumla- gizli bir artan oranlılığa sahip olduğunu iddia etmektedirler ki, bu hesaplamayı yaparken kullandıkları miktar indirimi (maktu) şeklinde uygulanan en az geçim indirimi, ellerinden alındığında ya da bu indirim, oran olarak uygulandığında ortaya attıkları gizli artan oranlılık iddiası çökmektedir. Kaldı ki, "gizli" artan oranlılığı "görünür" artan oranlılığa alternatif olarak gösterme çabaları onların da zımni bir biçimde artan oranlılığı adaletli olarak gördüklerini gösterir.

almaz ve vergi dolayısıyla oluşacak olan gelir kaybını herkes için eşitler. Diğer bir deyişle, "azdan az, çoktan çok alınsa" bile var olan gelir farklılıkları süre gitmiş olur. Bu sebeple bazı maliyeciler, artan oranlı vergilemenin eşit fedakarlık ilkesine karşı geliştirildiğini ifade etmektedir (Hillman, 2009: 679). Bu konuda spesifik katkılarıyla öne çıkan Musgrave, maktu vergilere has özellik olan eşit mutlak fedakarlık (equal absolute sacrifice) ile düz oranlı vergilere ait olan eşit oranlı fedakarlık (equal proportional sacrifice) ilkelerini öne çıkarır. Fedakarlığın artan oranlı vergiler bakımından karşılığı ise ödenen verginin reel yükünün eşitlenmesini konu alan eşit marjinal fedakarlıktır.

Kanaatimizce vergilemede adalet ilkesi, diğer vergileme ilkeleriyle çok fazla etkileşimi olan bir ilkedir. Buna göre, diğer vergileme ilkelerinin önemli çoğunluğu, sosyal barışa hizmet ettiklerinden ötürü adalet ilkesinin destekleyicisi konumundadır. Örneğin genellik ilkesi vergileme bakımından herhangi bir nitelik farkı gözetilmemesi gerekliliğini ortaya koyar. Bu bakımdan da genel olanın adil olduğu imasında bulunur. Kanun önünde eşitlik ilkesi de adalet ilkesine destek veren bir ilkedir. Buna göre, herkesin kanun önünde eşit olması, daha en başta arzulanan bir adalet anlayışını simgeler. Uygunluk ilkesinin içeriği de adalet ilkesini destekler konumdadır. Vergilerin mükelleflerin ödeme gücüne ulaştıkları dönemlerde alınmaları onları zor durumda bırakmayacağı anlamına geldiğinden adalet ilkesine bu yönde anlam katar.

Vergilemede adalet ilkesi ile müdahale ilkesi arasındaki ilişki de oldukça yakındır. Buna göre, vergilerin özellikle dikey adalet ilkesine uygun olarak alınması, gelir dağılımını düzenleme işlevi görür ve gelir dağılımı adaletine katkı sağlar. Nitekim yüksek gelir gruplarında olanların düşük gelir gruplarında olanlara göre daha yüksek oranda vergilendiriliyor olması, gelir dağılımında adalet amacına hizmet eder[9]. Lakin bu konuda fikir birliği bulunmadığı da belirtilmelidir. Kaldı ki, adalet ilkesi üzerinde uzlaşma bile yokken vergilerin gelir dağılımında adalet sağlayacak şekilde alınması hususunda anlaşmazlık olması kaçınılmazdır. Slemrod, devletin gelir dağılımı konusunda pasif kalmasını ve kamusal faaliyetlerin gelir dağılımında adaletsizliğe sebep olmaması gerektiğini ileri sürer.

Adalet ilkesiyle etkinlik ilkesi arasında doğal bir çatışma vardır. Bu çatışma optimal vergileme literatürü kapsamında ele alınan özellikli bir konudur[10].

---

[9] Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri için bkz., Türk 2013, ss. 330-341.

[10] Bazı yazarlar optimal kelimesi "en uygun" anlamına geldiğinden "optimal vergileme" başlığını kullanarak vergileme ilkelerine katkılar sağlama ya da inceledikleri konuları bu yönüyle değerlendirme uğraşı vermektedir. Bu amaçla yapılan bazı çalışmalar için bkz., Öz, 2002; Aktan, 2012, Arslan, 2016, Uruş, 2017,-

Vergileme tekniği bakımından ele alındığında adalet ilkesine hizmet eden dolaysız vergiler, sadece ödenen vergi bakımından değil, sebep oldukları maliyetler bakımından da yükler getirir. Dolayısıyla dolaysız vergilerin sebep oldukları yük, mükelleflerin ödedikleri vergi miktarından fazladır. Ödenen vergilerin kamu hizmeti olarak mükelleflere ve dolayısıyla ekonomiye geri döneceği, lakin vergileme maliyetlerinin hiçbir biçimde telafi edilemeyeceği ve toplum üzerinde gereksiz bir yük olarak kalacakları kesin olduğu ileri sürülür (Selen, 2017: 333). İşte bu nedenle adalet ilkesine hizmet eden dolaysız vergiler, etkinlik ilkesinden uzaktır. Dolaylı vergiler içinse bunun tam tersi bir sonuç oluşur. Uygulanma bakımından pratik ve yönetimi ucuz olan dolaylı vergilerin sebep oldukları maliyetler, dolaysız vergilere göre çok daha düşüktür. Hal böyle olduğundan dolaylı vergilerin doğası, etkinlik ilkesine çok daha elverişlidir. Lakin dolaylı vergilerin zayıf yönü adaletten uzak olmalarıdır. Dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olmalarının sebebi, literatürde "tersine artan oranlılık" –regresif olmaları- etkisiyle açıklanır[11]. Ancak artık gelişen teknoloji ve sahip olunan yeni iletişim yöntemleriyle maliyete dayalı bir etkinlik kaybının azaldığını ifade etmek gerekir. Vergi kanunlarının daha sade ve anlaşılır bir metin haline getirildikten sonra bu konuda daha fazla yol alınacağını görmek mümkün hale gelecektir. Aynı zamanda ampirik veriler incelendiğinde vergi gelirlerinin önemli bir kısmının dolaysız vergilerden sağlandığı birçok örnek görülmektedir. Dolayısıyla ilkel vergi toplama yöntemlerinin maliyetli yapılarını mevcut bir sorun olarak değerlendirmeye alarak adalet-etkinlik değerlendirmesi yapmak son derece sakat bir görüştür.

Adalet ve etkinlik arasındaki tartışmanın uygulamalı olarak test etme girişimleri 1980'li yıllardaki çalışmalarda görülür. Bu dönemdeki tartışmalar yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru gelir dağılımının esas alındığı durum, yüksek gelirli grupların lehine olan etkinliğe doğru kaymaya başlamıştır. Burada artık asıl meselenin "malların nasıl dağıtılacağı değil, dağıtılacak yeterli malın

Lakin optimal vergileme teorisi bu tür uğraşlarla ilgili değildir. Optimal vergileme, kamu harcamalarının finansman gereksinimini karşılayan ve aynı zamanda adalet ve etkinlik arasında dengeyi gözeten bir vergilemenin nasıl yapılacağıyla ilgili normatif bir alanı temsil etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Akkaya, 1988, Albayrak, 2011, Selen 2017.

11 Tersine artan oranlılık etkisini açıklayan bir örnek şu şekilde verilebilir: Bir saatin fiyatı içine gizlenmiş olan dolaylı vergi 100 liradır. Bu saati geliri 1.000 lira olan kişi satın aldığında yüklendiği vergi yükü 0,10 olmaktadır. Lakin aynı saati geliri 10.000 lira olan kişi satın aldığında bu kişinin üstlendiği yük, 0,01 olur. Dolayısıyla dolaylı vergiler, az kazanandan oransal olarak az, çok kazanandan oransal olarak çok vergi almayı amaçlayan dikey adalet ilkesinin tam tersine etkiler oluşturur ve var olan vergi adaletsizliğini daha da arttırır.

üretilmesi" olarak dile getirilmesi konuyu özetler niteliktedir. Buna göre vergi politikasıyla tüketimin azaltılması (dolaylı vergilerin arttırılması) ve üretim için gerekli kaynakların arttırılması (dolaysız vergilerin azaltılması) asıl amaç olarak ileri sürülür. Harcama vergileri ile tüketimin caydırılması ve tasarrufun teşvik edilmesi suretiyle etkinliğin sağlanacağı düşünülür. Ancak tasarruf gücünün daha yüksek olması dolayısıyla böyle bir vergilendirme sisteminden en fazla yararlanacak kesim yüksek gelirli gruplar olacaktır (Kilborn, 1988).

Vergilemede adalet ilkesiyle etkinlik ilkesi arasında var olan çatışma, düşünsel bakımından zorunlu bir tercihi gerekli kılar. Buna göre, adalet ilkesine hizmet eden vergiler etkinsiz, etkinlik ilkesine hizmet eden vergilerse adaletsizdir. Optimal vergileme literatürü var olan bu çatışmanın ortadan kaldırılması bakımından katkılar sunmaya çalışmaktadır.

2. Belirlilik (Kesinlik, Muayyenlik) İlkesi

Vergiler kesinlik arz etmeli ve vergilerde keyfi uygulamalara gidilmemelidir.

A. Smith'in üzerinde durduğu dört ilkeden biri olan belirlilik ilkesi, her bireyin ödemek zorunda olduğu her bir verginin kesin olması, konusu ve mükellefi başta olmak üzere verginin ödeme vakti, ödeme biçimi, ödeme türünün yükümlüler için tartışmaya imkan bırakmayacak şekilde açıkça belirlenmesi üzerinde durur (Smith, 1776 (2006): 928). Belirlilik ilkesinin amacı, vergilemede keyfiliğe sebep olacak her türden tutum ve davranışın gerek mükellef gerekse devlet açısından engellenmesidir. Buna göre, vergilerin yükümlü ve üçüncü kişiler için açık ve net bir şekilde düzenlenmesi gerekir (Akdoğan, 2011: 208). Ne de olsa vergilemede keyfilik, devlete duyulan güvenin sarsılmasına sebep olmakta ve mükelleflerin karar alma becerilerini olumsuz yönde etkilemektedir.

İdarenin vergi kanunlarında tanımlanan verginin konusu ve açıklanan vergiyi doğuran olayla bağlılığı, belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Özellikle vergiyi doğuran olay hususunda idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır (Çağan, 1982: 174). Buna göre, kanun hükümlerinde belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar yerine netlik arz eden kavramlar kullanılmalıdır. Mükelleflerin hukuki güvenliğini sağlamak için kişisel vergi ödemelerinin önceden tahmin edilebilmesi ve zamanı geldiğinde açıkça hesaplanabilmesi gerekir (Öncel vd., 1992: 47).

Belirlilik ilkesiyle diğer vergileme ilkeleri arasında çeşitli bağlantılar vardır. Kaldı ki, diğer vergileme ilkelerinin varlığı, bizzat belirliliği arttırmaya katkılar sağlar. İlkeler birer rehber niteliğinde olduğundan doğaları gereği vergi sisteminin belirginleşmesine yardımcı olurlar. Ayrıca belirlilik ilkesi sadece mevcut

durumun tüm yönleriyle anlaşılmasından öte bir anlam taşır. Örneğin mükellefler ve mali durumlar açısından hangi kuralların optimal (en iyi) olduğunu ortaya koymak için de belirlilik ilkesinin benimsenmiş olması gerekir (James, 2010: 574-575).

Belirlilik ilkesi ile yasallık ilkesi birbirlerini tamamlayan bir ilişki içindedir. Zira yasallık ilkesinin somutluk kazanmasını sağlayan vergi kanunları, diğer tüm kanunlarda olduğu gibi emredici niteliktedir. Buna göre, kanun hükümleri kişilerin yapacakları işlemlerin doğurabileceği sonuçları mümkün olduğunca öngörebilmelerini sağlamalıdır. İşte bu noktada belirlilik ilkesinin öngörülebilirlik ilkesi yönünden de katkı sağladığı açıklık kazanır.

Belirlilik ilkesinin pozitif ilişki içinde olduğu ilkelerden bir değeri, sadelik ilkesidir. Buna göre, vergilerle ilgili hükümlerin anlaşılır olmasının önemi üzerinde duran sadelik ilkesi, doğası gereği belirlilik ilkesine katkı sağlar ve idarenin takdir yetkisini sınırlandırır. Belirlilik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesiyle de bağlantılıdır. Zira hukuki güvenlik ilkesi vergilerin belirliliğini kapsar ve en basitinden vergi hukukunda kıyas yasağını öne çıkardığından vergi uygulamalarına belirginlik katar.

Belirlilik ilkesinin vergilemede adalet ilkesi bakımından da önemi büyüktür. Vergileme sahasında belirsizliğin hakimiyet kazanması adaletsizliğin önünü açar veya böyle olmasa bile bu yönde ivmelenme yaratır. Adalet ve güvenin olmadığı düşüncesi, mükellefleri rahatsız eder ve onların vergilere olan tepkilerini artırır. Böylece sistemin yönetimi zorlaşır. Belirlilik ilkesinin varlığı iktisadilik ilkesi yönünden de ciddi katkılar sağlar. Zira vergisel işlemlere kesinlik ve açıklık kazandıran hükümlerin varlığı, vergi toplama maliyetlerini ciddi şekilde düşürür.

Vergi maliyetleri çerçevesinde konunun ele alınması durumunda etkinlik ilkesi ile belirlilik ilkesi ilişkisi kurulması mümkündür. Kaldı ki, vergilemede etkinliğin sağlanmasının önündeki engellerden birinin gizli ve açık maliyetler olduğu ortadadır. Bu durumda vergilemenin belirlilik ilkesi benimsenmiş olarak sürdürülmesinin maliyetler üzerinde düşürücü bir etkisi olacağından etkinlik ilkesine de katkı sağlamış olacaktır.

3. Esneklik İlkesi

Vergiler, mükelleflerin ödeme güçlerindeki
değişmeleri takip edebilmeli ve vergi hasılatı, iktisadi
koşullardaki değişimleri yakından izleyebilmelidir.

Gelir, ödeme gücünün en temel göstergesidir. Konjonktürel dalgalanmalar milli gelir ve buna bağlı olarak da ekonomik aktörlerin gelirinde değişiklikler meydana getirir. Vergilerin gelirde meydana gelen bu değişime ayak

uydurabilmeleri, esneklik ilkesine uyum sağlamaları bakımından onları üstün kılar. Verginin türü, yani "miktar" veya "oran" olarak uygulanıyor olmaları, vergi esnekliği bakımından önem taşır. Maktu vergilerin esnekliği sıfırdır[12]. Mükelleflerin ödedikleri vergi miktarı, genişleyen konjonktür ve artan gelir düzeyinden etkilenmez. Buna karşın nispi vergilerde esneklik zayıf ya da güçlü şekilde tesis edilebilir. Düz oranlı vergilerde gelir esnekliği bire eşittir[13]. Bu, düz oranlı vergilerde ortalama vergi oranının marjinal vergi oranına eşit olması ile de açıklanabilir[14]. Verginin gelir esnekliğinin bir olması, verginin ödeme gücündeki değişimi birebir izlediğini gösterir. Artan oranlı vergilerde ise gelir esnekliği birden büyüktür[15]. Gelir esnekliğinin birden büyük olmasının anlamı ise konjonktüre bağlı olarak gelirde meydana gelen değişimin vergi tarafından daha yakından takip edilmesidir.

Esneklik ilkesi kapsamında ele alınabilecek diğer bir husus da verginin tarh yöntemiyle ilgilidir. Buna göre, verginin götürü usulde tarh edilmesi, kişilerin ödeyecekleri vergi miktarının gelirlerinden bağımsız, sabit olarak belirlenmesi anlamına gelir. Geçmiş dönemlerde sıklıkla başvurulan baş vergisi, götürü vergileme bakımından tipik bir örnektir. Dolayısıyla ödeme gücünü dikkate almayan böyle bir vergi karşısında mükelleflerin vergi yükünü hafifletmelerini sağlayan iktisadi faaliyetlerde bulunmalarının da yolu yoktur (Hyman, 2010: 447).

Esnekliği yüksek olan artan oranlı vergiler, konjonktürle mücadeleyi kolaylaştırır (Uluatam, 2005: 289). Zira bu tür vergilerin otomatik istikrar sağlama güçleri zaten yüksektir. Buna göre, konjonktürün genişleme ve refah aşamalarında artan gelir düzeyi, artan oranlı vergilerde üst dilimden vergilendirilerek

---

12 Verginin gelir esnekliği [T_{es} = (ΔT/T) / (ΔY/Y)] formülü ile hesaplanır. Bu formülde T vergileri, Y geliri ve Δ da değişimi gösterir. Maktu vergiler miktar olarak alındıkları için ödenen vergideki değişimin değeri sıfırdır. Matematiksel olarak sıfırın herhangi bir sayıya bölümü ise yine sıfır sonucunu verir. Dolayısıyla maktu vergilerin gelir esnekliği yoktur.

13 1.000 liralık gelire yüzde 20 olarak uygulanan düz oranlı bir vergi, 200 liralık bir ödeme gerektirir. Gelir 4.000 liraya çıktığında yine yüzde 20 olarak uygulanan bu vergi, bu kez 800 liralık ödemeye sebep olur. Önceki dipnotta verilen formül kullanılarak hesaplandığında ulaşılan sonuç [Tes = (600/800) / (3.000/4.000)] yardımıyla bir (1) olarak bulunur.

14 Gelire uygulanan vergi bakımından ödenen verginin matraha bölümü ile elde edilen ortalama vergi oranı, [VO_{ort} =T/Y] formülüyle, ödenen vergideki değişimin matrahtaki değişime bölümü ile bulunan marjinal vergi oranı da [VO_{marj} =ΔT/ΔY] formülüyle elde edilir. Düz oranlı vergilerde ($VO_{ort} = VO_{marj}$) olma özelliği gösterir.

15 Artan oranlı vergilerde ($VO_{ort} < VO_{marj}$) olma özelliği gösterir. Bu ilişki artan oranlılığın şiddetine bağlı olarak değişir.

satınalma gücünün kendiliğinden düşmesini sağlar. Bu tespit, daralma ve buhran aşamalarında azalan gelir düzeyi için tersine işler ve esnekliği yüksek olan artan oranlı vergiler bu defa da satınalma gücünün yükselmesine imkan tanır[16]. Burada artan oranlı vergiler için yapılan bu tespit, kısmen birim esnekliğine sahip düz oranlı vergiler için de geçerlidir.

Vergilemede esneklik ilkesi, adalet ilkesi ile pozitif ilişki içindedir. Bu ilişki, artan oranlı vergiler sayesinde kurulur. Buna göre, artan oranlı vergiler hem ödeme gücünü takip edebilme bakımından daha başarılı hem de vergi adaletine, özellikle "dikey adalet" bakımından daha yatkındır. Pozitif yönlü ilişki, esneklik ilkesi ile müdahale ilkesi için de geçerlidir. Vergi esnekliğinin yüksek olması, sosyo-ekonomik hayatı şekillendirme amacı güden hükümetler için üstünlük sağlar.

Vergilemede esneklik ilkesi, etkinlik ilkesi ile negatif ilişkidedir. Buna göre, özellikle yüksek konjonktür döneminde artan satınalma gücünün etkili şekilde vergilendirilmesi, gelirden tasarrufa ayrılan fonların azalarak artmasına sebep olur. Tasarruf artış hızının yavaşlaması ise tasarrufların yatırımları karşılama becerisini azaltır ve ekonomik büyümeyi yavaşlatır. Negatif yönlü ilişki, esneklik ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasında da bulunur. Buna göre, vergi esnekliği yüksek olan artan oranlı vergilerin tarafsızlık ilkesine zarar verdiği ve bu sebeple düz oranlı vergilere ağırlık verilmesi gerektiği ileri sürülür (Bkz., Aktan, 2012: 28).

4. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi

Vergi kanunları karşısında herkes eşit
olmalı ve kanunlar, kişilere herhangi bir
nitelik farkı gözetilmeden uygulanmalıdır.

Roma imparatoru M. Aurelius'a (MS. 161-180) göre, *"kanunlar örümcek ağına benzer; küçük sinekler yakalanır, büyük sineklerse ağı delip geçerler"*. Eğer bu benzetmeye karşı çıkılıyor ve kanunlar güçlülerin de yakalandığı birer ağ olarak tasarlanıyorsa bunun karşılığı kanun önünde eşitlik ilkesidir[17]. Bu ilke kişilerin

---

[16] Artan oranlı vergilemede önemli olan husus, ülkenin ekonomik gelişmişlik seviyesine göre belirlenmesi gereken vergi dilimleri ve bu dilimlere uygulanması gereken oranlardır.

[17] Kanun önünde eşitlik ilkesini kanaatimizce mükemmel bir şekilde ortaya koyan sözlerden bir de "Berlin'de hala hakimler var" sözüdür. Kanaatimizce günümüz hukukçularının adeta kendilerine bırakılan kutsal bir emanet gibi koruyup değer vermeleri gereken bu söze ait rivayet şöyledir: Prusya Kralı II. Friedrich (1740-1786), -ki kendisine "büyük" sıfatı verilmiştir- çıktığı bir gezintide üzerinde değirmen olan alçak bir tepe üzerinde durur ve gördüğü muhteşem manzaradan etkilendiğinden olsa gerek o değirmeni satın alarak oraya bir saray yaptırmak ister.

ortak bir hukuk sistemine bağlılığını temsil eder ve hiçbir kişi veya sınıfın kanunların ve hukukun üstünde olmadığını ortaya koyar (Gerçek vd., 2014: 98). Hukuksal eşitlik olarak da anılan bu ilkeye göre, bireyler hukuki birer kişiliktir ve kanun önünde eşittir. Kanunlar kişilerin toplum içindeki konumları, ekonomik güçleri, aile kökenleri, cinsiyetleri gözetilmeden ve herhangi bir niteliksel ayrım yapılmadan düzenlenir ve uygulanırlar. Kanun önünde eşitlik, genel bir hukuk ilkesidir[18]. Lakin bu ilke vergi kanunları üzerinden vurgulandığında vergileme ilkesi olarak da ele alınabilir.

Kanun önünde eşitlik ilkesi, vergilemenin genel olmasını gerektirir. Lakin vergilemenin "genel" olması, herkesin vergi ödemesi anlamına gelen genellik ilkesinden farklıdır; onunla karıştırılmamalıdır. Vergi kanunlarının genelliği, bu kanunların yalnız biçimsel değil, aynı zamanda maddi kanun özelliğini de taşımasını gerektirir. Dolayısıyla yasama organı biçimsel anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemez. Aynı şekilde vergi kolaylıklarının da kanunla veya kanunun verdiği yetkiye uygun olarak düzenleyici idari işlemlerle tanınması durumunda, bu kolaylıklar için gerekli koşulların "genel" olarak belirlenmesi zorunludur (Çağan, 1980: 138-139).

Kanun önünde eşitlik ilkesi ile genellik ilkesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunur. Buna göre, kanun önünde eşitlik ilkesi genellik ilkesini tamamlayan bir ilke olarak hukuken herkese eşit davranılacağını garanti eder. Pozitif yönlü ilişki, kanun önünde eşitlik ilkesi ile yatay adalet ilkesi için de geçerlidir. Zira yatay adalet ilkesinde ödeme gücü eşit olanlara hukuken eşit vergileme yapılır. Kanaatimizce *"vergilerin eşit ödeme gücü olan herkese herhangi bir hukuki ayrım*

Lakin değirmenci bu satışa bir türlü razı olmaz. Bunun üzerine sinirlenen Kral, değirmenciye "sen benim kim olduğumu bilmiyor musun" diye sorar ve "bilmiyorum" cevabını alır değirmenciden… Ve ekler değirmenci, o halde "sen de benim bu değirmenin tapusuna sahip olduğumu bil" der. Kral daha da hiddetlenir ve "o halde zorla alırım, bakalım ne yapacaksın" diye karşılık verir. Değirmenci hiç de telaşa düşmeden yanıtlar; "Berlin'de hala hakimler var". Bu söz, konu hak arayışı olduğunda bir kral ile sıradan bir değirmencinin kanun karşısında eşitliğini ortaya koyan ve kanaatlerde adalete olan güveni belgeleyen bir sözdür.

[18] Kanun önünde eşitlik ilkesi Anayasa'nın 10. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar".

yapılmadan eşit olarak uygulanması" ifadesi, anılan üç ilkenin uyumunu göstermesi bakımından önemlidir.

Kanun önünde eşitlik ilkesine dikkat çeken bazı maliyecilere göre, sadece vergilerin değil, transferlerin de dikkate alınarak nihai sonuçların eşitliği önem taşır. Diğer bir deyişle, vergilendirme ne kadar eşit yapılırsa yapılsın önemli olan, transfer harcamalarının da etki ettiği nihai durumdur. Zira mükellefler eşitleriyle aynı veya diğerlerinden farklı vergi ödeseler bile sonuçlar bakımından eşit yerde olmayabilirler. Bu durum vergilemede eşitlik ile birlikte eğer varsa diğer tüm mali transferlerde de eşitliğin sağlanmasını gerektirir (Tresch, 2015: 7).

Tarihte kanun önünde eşitlik ilkesi ile vergileme arasında vatandaşlık, hürriyet ve cinsiyet temelinde çeşitli ilişkilerin kurulduğu görülür. Örneğin yakın tarihe kadar İngiltere'de oy vermek için vergi mükellefi olunması gerekmiştir. Bu şartın devletin yönetiminde söz sahibi olmak için vergi ödemenin zorunluluğunu teşvik ettiği ortadadır. Buna göre, herhangi bir konuda eşitlik isteniyorsa bunun ön şartı vergi ödemenin kabulüdür. Kaldı ki, Roma İmparatorluğu'nda maliyeti yüksek projelere dair kararların mükelleflere danışılarak verildiği onlarca örnek bulunmaktadır[19].

5. Etkinlik İlkesi

Vergiler piyasanın işleyişini bozmayacak
şekilde alınmalı ve toplumsal açıdan batık
maliyetlere sebep olmamalıdır.

Etkinlik, iktisadi bir kavramdır. Kaynak kullanımına yönelik bu kavram, bazen üretimde etkinlik ve tüketimde etkinlik olarak ayrımlara tabi tutulmakta ve bazen de bölüşüm etkinliği şeklinde ifade edilerek anlamı bakımından çok daha geniş bir içeriğe kavuşturulmaktadır. Refah iktisadı çalışmalarına özgü bir konu olan etkinlik, vergileme alanına aktarıldığında vergilerin sebep olacağı sosyal refah kayıplarının ortadan kaldırılması ve/veya en azından mininize edilmesini konu almaktadır. Ne de olsa vergiler kendilerinin dışında mükellef ve idare bakımından bir takım maliyetlere sebep olmakta ve vergilerin aksine bu maliyetler topluma hiçbir şekilde geri dönmemektedir. Vergiler egemenlik teorisi kapsamında karşılıksız olarak alınan birer değer olduklarından, piyasa aktörlerinin davranışları üzerine etkiler oluşturur. Kamu finansmanı açısından vazgeçilmez özellikte olan vergilerden kaynaklanan bu etkilerin mümkünse ortadan kaldırılması vergilemede etkinlik ilkesinin içeriğini oluşturur.

[19] Roma İmparatorluğu'nun M.Ö. 264-49 dönemindeki vergi uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. James Tan, 2017.

Vergi sisteminin yüksek ekonomik faaliyet seviyesini desteklemesi ve kaynakların en iyi şekilde tahsisini sağlamayı konu alan etkinlik ilkesi, makro iktisat düzlemine çıkarıldığında reel ulusal gelirin artmasını en fazla teşvik eden veya bunun en az şekilde engelleyen vergilere sahip sistemleri işaret eder (Gökbunar, 1998: 8). Bu sebeple etkinlik ilkesi vergilerin ne amaçla toplanırsa toplansın piyasanın ve ekonominin işleyişini bozmayacak şekilde olmalarını gerektirir. Esasen vergiyi özel mülkiyeti tehdit eden bir araç olmaktan çıkarıp meşru bir gelir kaynağı ve politika aracı olmaya çeviren Keynesyen anlayış, vergilerin kaynak tahsisi ve gelir dağılımı bozukluklarına müdahalede kullanımını yaygınlaştırmıştır. Lakin 80'lerle birlikte ekonomik istikrarın sağlanması sürecinde piyasanın tekrar öne çıkarılmasıyla verginin olumsuz yüklenimleri öne çıkarılmış (Albayrak, 2011: 1-2) ve adalet ilkesine alternatif olma özelliğine sahip olan etkinlik ilkesi öne çıkarılan bir ilkeye dönüşmüştür.

Etkinlik ilkesine yüklenen anlam, refah iktisadının vergilere yönelik bakış açısının farklılaşmasıyla zamanla değişmiştir. Klasik faydacı refah yaklaşımı, devlete ve haliyle vergilere hem piyasa aksaklıklarını giderme (kaynak tahsisi) hem de gelir dağılımı bozukluklarını düzeltmede aktif bir rol verirken, 1930'lu yıllarda literatüre egemen olan Paretucu yeni refah iktisadı, vergilerin sadece ekonomik etkinliği sağlayacak şekilde kullanımı üzerinde durmuştur (Albayrak, 2011: 2). Haliyle de bu gelişme ile birlikte piyasaya olan inanç tazelenmiş ve vergi sisteminin ekonomik istikrara zarar vermeyecek ve ekonomik büyümenin gerekliliklerine uyum sağlayacak içeriğe kavuşturulması öne çıkarılmıştır. Hatta bu anlayışla birlikte vergi yükünün adil dağılımına mani olsa da vergi sisteminin etkinlik sağlayacak şekilde yapılandırılması gerektiği savunulmuştur (Schmölders, 2006: 198).

Vergilemede etkinlik ilkesini öne çıkaran anlayışın en somut katkılarından biri Ramsey tarafından yapılmıştır[20]. Ramsey'e göre, ekonomik etkinliğe en az zarar verecek olan vergiler[21] talep esnekliği düşük olan mallara[22] getirilen vergilerdir.

20 Ramsey kuralı olarak da adlandırılan böyle bir vergilemenin farklı bir yorumu için bkz. Rosen ve Gayer, 2010: 353-356.

21 Bazı çalışmalarda verginin geniş tabana yayılması ve vergisel imtiyazların en aza indirilmesiyle vergilemeden kaynaklı bozulmaların azaltılmasına ve marjinal vergi oranlarının düşürülmesine ve bu yolla kaynakların etkin tahsisine yardımcı olunacağı ifade edilmektedir. Bkz., Daunton, 2017: 32.

22 Ramsey kuralının sadece mal vergileri için geçerli olduğu yönündeki yaygın kanının aksine emek arz ve talebi üzerinde etkili olan gelir vergisi için de geçerli olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, bu kuralın uygulanabilmesi için gelir vergisinin emek piyasasının elastikiyetiyle ters yönde ilişkisi olması gerekir (Hillman, 2009: 670). Aynı hususun nesiller arası bir değerlendirmesi için bkz. Ihori, 1996: 43-56.

Talep esnekliği düşük olan veya talebi esnek olmayan mallara getirilecek yeni bir vergi veya mevcut vergilerin arttırılması, piyasa üzerindeki minimum düzeyde etki yaratacaktır (Ramsey, 1927: 59). Bu tespit, etkinlik ilkesiyle tarafsızlık ilkesini aynı potada eriten çalışmaların hatalı olduğunu göstermesi bakımından da önemlidir. Dikkat edilecek olursa, etkinlik ilkesi, vergiler sebebiyle piyasa üzerinde oluşacak negatif etkisinin *en az* düzeyde olmasıyla ilgilidir. Hatta etkinlik ilkesinde mümkün mertebe piyasa için "iyi" olan vergilemenin benimsenmesi istenir. Diğer taraftan tarafsızlık ilkesine göre vergilerin mükellef davranışları üzerinde saptırıcı etkileri olmaması arzulanır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde etkinlik ilkesinin piyasa için istediği "iyi vergileme", tarafsızlık ilkesinin istediğiyse "nötr vergileme" dir.

6. Fayda İlkesi

*Vergiler, mükelleflerin kamu hizmetlerinden
sağladıkları fayda karşılığında alınmalıdır.*

Fayda ilkesi, özellikle vergilerin meşruiyetini temellendiren ve birbirine alternatif iki teoriden[23] biri olan yararlanma (istifade) teorisi taraflarınca benimsenen bir ilkedir. Bu ilkeye göre, kişilerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılımları, onların kamu hizmetlerinden faydalanmalarıyla doğru orantılı olmalıdır (Bulutoğlu, 1988: 417). Faydalanma teorisinde devletin sunduğu mal ve hizmetlerin kullanılması karşılığında elde edilen fayda, ödenecek verginin belirleyicisidir. Yani vergi, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine göre alınan bir "fiyat" konumundadır (Yereli ve Ata, 2011: 25).

Faydalanma teorisinin en önemli katkısı vergileme ve kamu hizmetlerinden yararlanma arasında var olan asimetrik yapının ortadan kaldırılması, bu ilişkinin simetrik hale getirilmesidir. Buna göre, vergi aynen piyasada olduğu gibi devlet ile kişiler arasında kurulan "karşılıklı" ilişki üzerine bina edilmelidir. Haliyle de kişilerin yararlandıkları kamu hizmetleri arttıkça ödeyecekleri vergi de artmalıdır. İlk etapta gayet sade ve kolay anlaşılır bir içeriğe sahip olsa da fayda ilkesi, bölünmez nitelikli savunma, asayiş, adalet ve diplomasi gibi tam kamusal hizmetlerde uygulanamaz. Hal böyle olduğunda da bu türden hizmetlerin finansmanının nasıl yapılacağı sorusu, önemli bir sorun haline gelir[24].

---

[23] Egemenlik (iktidar) ilkesi bu iki ilkeden diğeri konumundadır. Egemenlik teorisinde vergilerin meşruluğu, "karşılıksız" ilişki üzerine kurulur ve vergileme bakımından ödeme gücü ilkesi benimsenir.

[24] Faydalanma teorisinin sebep olduğu düşünsel açıklar daha da çoğaltılabilir. Geniş kapsamlı değerlendirmeler için bkz. Pigou, 1960: 40-45.

Faydalanma teorisi ve benimsediği fayda ilkesi, belirsizliğe sebep olan yönleri itibariyle eleştirilmektedir. Bu eleştirilerin temelinde bu teorinin uygulama olanağının düşük olduğu görüşü yer almaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 26). Günümüzde fayda ilkesi, faydanın bölünebilir nitelikte olduğu kamu hizmetlerinde kısmen uygulanmaktadır. Kamusal hizmetlerden özel fayda sağlayanların ödedikleri harçlar, kamu kurumlarından alınan izin belgeleri karşılığında ödenen resimler, sosyal güvenlik kuruluşlarına üyeliğin karşılığı olarak alınan parafiskal gelirler, kamusal bayındırlık faaliyetlerinin sağladığı değer artışlarının karşılığı olan şerefiyeler, faydalanma teorisi kapsamında alınan cebri nitelikli kamusal gelirlere örnektir. Ayrıca yerel yönetimlerce sağlanan mal ve hizmetlerin faydalanma ilkesine göre vergilendirilmesi söz konusu ve bazı maliyecilerce arzulanan bir durum iken (Ihori, 2017: 378) ulusal çaptaki mal ve hizmetlerin faydalanma ilkesine göre vergilendirilmesi, -yukarıda sayılan örnekler dışında- neredeyse imkansızdır.

Fayda ilkesi ile adalet ilkesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Lakin bu ilişki, faydalanma teorisini benimseyenlerle onu eleştirenlerin katkılarına bağlı olarak farklı, hatta birbirine tam ters olacak şekilde ortaya konulur. Fayda teorisini benimseyenlere göre, vergilerin kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine bağlı olarak alınması, aynı seviyede hizmet kullanıcılarının aynı miktarda, farklı seviyede hizmet kullanıcılarının da farklı miktarda vergi ödemelerine imkan tanır. Onlara göre bu, yatay adalet ve dikey adalet ilkeleri kapsamında yapılan standart yorumlamaya uygundur. Diğer yandan fayda teorisini eleştirenler, kamusal hizmetlerden bedel karşılığı yarar sağlama koşulunun düşük gelirliler için kamu hizmetlerinden yararlanmada adalet ilkesini zedelediğini ileri sürerler.

Fayda ilkesi ile müdahale ilkesi de ilişkilidir. Lakin bu ilişki, bazı makro ekonomik amaçlar yönünden avantaj, diğer bazıları içinse dezavantaj sağlar. Buna göre, verginin fayda üzerine temellendirilmesi, bireylerin kamusal hizmet tercihlerini öne çıkarır ve kaynak dağılımında etkinliği destekler. Lakin vergilemede fayda ilkesinin benimsenmesi ekonomik istikrar ve özellikle de gelir dağılımı konusunda vergileri etkisiz hale getirir. Fayda ilkesi ile etkinlik ilkesi arasında kurulan ilişki ise pozitif yönlüdür. Buna göre, fayda teorisi devlet faaliyetlerinin sınırlandırılması yönünden kazanım sağladığı için vergilerin milli gelir üzerine sebep olduğu olumsuz etkilerin azaltılması bakımından ciddi katkılar sağlamaktadır. Diğer yandan etkinliğin sağlanmasının araçları arasında kabul edilen kamusal ücretler de fayda ilkesine uygun düşmektedir.

7. Genellik İlkesi

*Vergiler, mükellefler arasında herhangi bir sosyal
sınıf farkı gözetilmeden herkese yüklenmelidir.*

Kamu hizmetlerinin herhangi bir ayrım yapılmadan bir bütün olarak topluma fayda sağlama özelliğinin genellik ilkesi bakımından anlamı, vergilerin de aynı şekilde toplumun bütününe yüklenmesidir. Buna göre, ülkeye yerleşik vatandaş ve yabancılarla yerleşik bulunmayan lakin ülkede faaliyette bulunan veya malı olan herkes, vergi ödemekle yükümlü tutulmalıdır (Aksoy, 1991: 247). Genellik ilkesi dil, din, mezhep, cinsiyet, ırk, sınıf, uyruk ve zümre gibi farklılıkların, konu vergiler olduğunda etkisiz kalmaları olarak da ifade edilir (Çağan, 1982: 147).

Vergilemede genellik ilkesinin bir ülke vatandaşı olsun olmasın tüm bireylerin belli sınırlar içerisinde vergi vermesi ve yabancı ülke vatandaşlarının yerleşik oldukları ülke dışında yaşadıkları ülkede devamlı veya geçici olarak elde ettiği gelirler veya ülkede bulunulan mal ve mülkleri dolayısıyla vergi ödemek zorunda olmaları gibi sonuçları vardır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 205). Bu sebeple ülke anayasalarının mükellefiyet sınırlarını ortaya koyarken kullandığı "herkes" ifadesiyle "ülke vatandaşları" ifadesi, genellik ilkesinin kavrayışını etkilemektedir.

Genellik ilkesi ile kanun önünde eşitlik ilkesi doğal bir uyum içindedir. Bu iki ilkenin ortak hareket noktası, her türden sosyal statü ayrımının vergileme bakımından reddi olarak özetlenir. Buna göre, vergiler toplumdaki herkese yüklenir ve vergi kanunları karşısında herkes eşit muamele görür. Genellik ilkesi, vergilemede genel karşılık ilkesiyle de uyumludur. Bu uyum kamu hizmetleri için toplum yararına yapılan kamu harcamaları ile tersine akım oluşturan vergiler eşleştirildiğinde belirginlik kazanır. Nasıl ki, kamu hizmetleri sunulurken herhangi bir ayrım yapılmaması esassa vergiler alınırken de benzer ayrımlara yer yoktur. Genellik ilkesine bağlılık, yeterlilik ilkesi için de kazanım sağlar. Vergilemede genelliğin benimsenmesiyle hem vergi tabanı genişleyeceği için potansiyel vergi hasılatı hem de geneli kapsayan vergilere mükellef uyumu artacağı için fiili vergi hasılatı artar.

Genellik ilkesi için referans olan *herkes* ile adalet ilkesi için referans olan *ödeme gücü* ifadeleri aynı hüküm içine alınmadığında doğal bir çatışma yaratır. Bu nedenle *"herkes vergi ödemelidir"* hükmü yerine kanaatimizce *"ödeme gücü olan herkes vergi ödemelidir"* hükmü kullanılmalıdır. Böyle olduğunda *herkes* ifadesinden kastın ne olduğu çok daha belirgin hale gelir ve iki ilke arasında yaşanması muhtemel çatışma ortadan kaldırılır. İkinci hükmün sağlayacağı bir diğer kazanım da adalet ilkesi açısından sağlanan vergi harcamaları ile müdahale ilkesi kapsamında

kullanılan teşvik araçlarının genellik ilkesine aykırı oldukları iddiasının dayanaksız bırakılmasıdır. Ayrıca hükmün ikinci hali, vergileme bakımından üstün konumda olan devleti, ödeme gücünün tespit edilmesi yönünden yasal sorumluluk altına sokar.

8. Genel Karşılık İlkesi

Vergiler, kamu hizmetlerinin genel
karşılığıdır. Vergilerde özel karşılık yoktur.

Vergi, kamu hizmetlerinin parasallaşmış hali olan kamu giderlerini karşılamanın, yani finanse etmenin en temel aracıdır. Bu nedenle, tahsil edilen vergi gelirlerinin kamu hizmetleri dışında herhangi bir alanda ve/veya amaçla kullanılmaması gerekir (Karakoç, 2015: 413)[25]. Bu gereklilik, vergileme ilkeleri içinde verginin kamu giderlerinin genel karşılığı olma ilkesi olarak yer bulur. Dikkat edilecek olursa, vergilemede genel karşılık ilkesi, vergilemenin mali (fiskal) amacını ön plana çıkarır.

Vergilemede genel karşılık ilkesi, vergi ödeyen kişiye özel bir fayda olmadığını ortaya koyar. Buna göre, bu ilkenin varlık sebebi, vergilemeye meşruiyet kazandıran teorilerden biri olan egemenlik (iktidar) teorisidir. Bu teori, egemenliğe tek başına sahip olan devletin vergileri karşılıksız olarak topladığını açıklar. İşte burada geçen verginin “karşılıksız” olma özelliği, vergilemede genel karşılık ilkesinin temelini oluşturur. Bu bakımdan ilkenin özü, “ödenen verginin kişiye herhangi bir özel karşılığı olmadığı, yani kişisel fayda sağlamadığı” şeklinde özetlenir.

Vergilemede genel karşılık ilkesi, ödeme gücü ilkesi ile yakından ilişkilidir. Buna göre, mükelleflerin kamu giderlerine katılımları “anonim” dir[26]. Kamu giderlerine katılma, belli bir hizmetten yararlanma karşılığı değil, ödeme gücüne göre kamu giderlerinin tümü bakımındandır. Vergi ödeyicileri hiç yararlanmadıkları kamu hizmetlerine de katkıda bulunmaktadır (Üstün, 2003: 258-259). Dolayısıyla verginin karşılıksız olma özelliği, onun genel bir ödeme aracı olduğu anlamına gelir ve hiçbir şekilde “fiyat” olmadığını ortaya koyar. Devlet tarafından üretilen mal ve hizmetlerin büyük bir kısmı, özel mal ve

---

[25] Kanaatimizce deprem vergilerini düzenleyen kanunlarda olduğu gibi elde edilecek hasılatın kullanım yerinin önceden belli edilmesini sağlayan hukuki düzenlemeler, vergilemede genel karşılık ilkesini esnetmektedir. Lakin vergilemede tahsis ilkesini öne çıkaran bu tür vergi düzenlemelerinin yine de kişilere özel hizmet sunumu anlamına gelmediği belirtilmelidir.

[26] Anonim kelimesinin dilimizdeki karşılığı “adsız” kelimesine denk gelir. Buna göre, oluşan vergi hasılatı bakımından kimin ne kadar katkı yaptığının önemi yoktur.

hizmetlerden farklılaştığı için kamusal finansmana katılmayı reddedenlerin dışlanması imkansız hale gelir (Hettich ve Winer, 2005: 111).

Genel karşılık ilkesinin uyumlu bir görünüm sergilediği diğer bir ilke adalet ilkesidir. Genel karşılık olması nedeniyle kamu hizmetlerin finansmanına ödeme güçlerine göre oranlı olarak katılan düşük gelir grupları ile yüksek gelir grupları aynı hizmet seviyesinden faydalandıkları kabul gördüğünde iki ilke arasındaki etkileşimin pozitif yönlü olduğu söylenebilir. Ancak bazı maliyecilere göre yüksek gelir gruplarının kamusal alt yapı harcamalarından daha fazla yarar sağladıkları yönünde görüş dile getirmeleri buradaki ilişkinin kısmen negatife yönelmesinde etkili olabileceğini gösterir.

Verginin genel karşılık olma ilkesi, vergilemede genellik ilkesi ile pozitif bir ilişki içindedir. Bilindiği üzere genellik ilkesi, verginin herhangi bir sosyal sınıf ayrımı yapılmadan herkesten alınması gerekliliğini ortaya koyar. Bu ilkenin öne çıkardığı "herkes" vurgusunun verginin genel karşılık olma ilkesi bakımından anlamı, "her türden kamu hizmeti" dir. Buna göre, *herkesten* alınan vergi, kamu hizmetleri sayesinde *herkese* geri dönmektedir.

Genel karşılık ilkesi, vergilemede yararlanma teorisinin bir bakıma somut çıktısı olan fayda ilkesi ile çatışmalıdır. Fayda ilkesi, vergilerin kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında ödenmesi gerektiğini savunduğu için ister istemez vergilerde özel karşılığın varlığını şart koşar. Buna göre, özel bir karşılığın olmaması, vergi ödemenin gerekmediği sonucunu doğurur. Piyasanın işleyiş mantığını açıklayan bu yorum, kamu ekonomisinin işleyişi bakımından elverişsizdir. Dolayısıyla fayda ilkesinin argümanları, verginin genel karşılık olma ilkesi bakımından geçersizdir.

9. Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Vergi kanunları kazanılmış hakları korumalı ve
çıkarıldıkları dönemin öncesini değil, sonrasını düzenlemelidir.

Hukuki güvenlik ilkesinin somut kazanımlarından biri de vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesidir[27]. Buna göre, ceza kanunlarında olduğu gibi vergi kanunları da kendilerinden sonra oluşacak olan ilişkileri etkilemeli, öncesinde olmuş olan ilişkilere kayıtsız kalmalıdır. Geçmişe yürümezlik ilkesinin temel amacı, özel ekonomiden kamu ekonomisine kaynak aktarımı sağlayan vergilerin daha bir özenli uygulanmasını sağlamaktır (Erkin, 2012: 242). Aksi durum vergilemede keyfiliğin artması anlamına gelmektedir.

[27] Geçmişe yürümezlik, Arapça "makable şamil" ve Fransızca "retro aktif" sözlerinin olumsuzlanması anlamına gelir.

Geçmişe yürümezlik ilkesi, vergilemede belirlilik ilkesiyle yakından ilişkilidir. Hatırlanacak olursa vergilemede belirlilik ilkesi, verginin ödeme yeri, ödeme şekli ve ödeme zamanının netlik arz etmesi ile ilgilidir. Buna göre, vergi kanunlarının etkisi geçmişe sirayet ettirildiğinde belirlilik ilkesinin[28] önemsediği tüm hususlar kayba uğramaktadır. Vergi uygulamalarında belirsizliğin artması ise vergi yükünün artmasına ve devlete olan güvenin sarsılmasına sebep olmaktadır. Güvenin sarsıldığı bir sistemde mükelleflerin vergilere gönüllü uyumunu beklemek boşunadır. Ayrıca geçmişe yürütülen vergi düzenlemeleri, vergi idaresi için de ilave bir yük getirmektedir. Buna göre, mükellefler açısından oluşan belirsizlik vergi dairelerini de kapsayacak ve kanununun geçmişe yürütülmesi durumunda nasıl bir vergi iadesi gerçekleşeceği (Mc Gee, 2004: 91), vergi matrahı hesaplamasında nasıl bir düzeltme yapılacağı, geçmişteki idari yorumların nasıl revize edileceği gibi bir dizi sorun meydana gelecektir.

Vergi kanunlarının geçmişe yürütülmesi, vergilemede adalet ilkesine zarar verir. Buna sebep, mükelleflerin geçmişteki eylemlerinin sonradan vergi kapsamına alınması ve vergi yüklerinin arttırılmasıdır. Oysa kuralların kendi dönemleri ve sonrasını bağlamaları gerekir ki, bu son derece olağan bir beklentidir. Ne de olsa oyunun kurallarının en başından belli olması, oyun oynanırken ya da oynandıktan sonra bu kuralların değiştirilmemesi gerekir. Dolayısıyla bu beklentinin karşılanmadığı yerde vergi adaletini sağlamak imkansızdır. Bu bakımdan vergi kanunlarının kendilerinden önceki döneme ve bu dönemdeki ilişkilere değil, sonrasındakilere etki etmeleri gerekir. Geçmişe yürütülen kanunların adalet ilkesine zarar vermesi için yük getirmesi şartı da aranmamalıdır. Bize göre vergi yapılandırmasına hizmet eden vergi afları da nitelikleri itibariyle geriye yürütülmek üzere çıkarılan kanunlardır. Bu uygulamalarda vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin içine düştükleri durum adaletsizlik meydana getirmektedir.

Geçmişe yürümezlik ilkesi ile vergilemede sadelik ilkesi arasında da sıkı bir ilişki bulunur. Zira vergilerin geçmişe yürütüldüğü yerde sadelik ilkesi bakımından gerileme kaçınılmazdır. Geçmişe yürütülen vergi kanunlarının gerek mükellef gerekse idare bakımından ilave maliyetlere sebep olmaktadır. Nitekim geçmişe yürütülen bir vergiye karşı mükelleflerin uygun bir karşılık verememesinin (Brennan ve Eusepi, 2005: 63) altında yatan nedenin de bu olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla bu durumda vergilemede iktisadilik bakımından gerileme de kaçınılmaz hale gelir.

---

[28] Belirlilik çerçevesinde geriye yürümezlik ilkesinin anayasal ve yargısal yorumları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., Bryant, 1983: 107-118.

Modern mali uygulamalarda her ne kadar geçmişe yürümezlik ilkesi varlığını ve önemini koruyor olsa da artık bunun bir adım ötesine gitme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Nitekim bir vergi kanununun sadece geçmişe yürütülememesinin yukarıda anılan sorunların giderilmesi için yeterli gelmemektedir. Örneğin yeni bir verginin ihya edilmesi veya var olan verginin oranının arttırılarak derhal yürürlüğe girmesi teknik bakımdan geçmişe yürümezlik ilkesini ihlal ettiği ileri sürülemez. Bu tür baskın verginin etkilerinin mükellefler için yıpratıcı olacağı ortadadır. Dolayısıyla "uyum ve önlem müddetinin tanınması" yönünde araçların geliştirilmesi ve mükelleflere vergilerin yürürlüğe girmesinden önce belli bir sürenin tanınması gerekmektedir. Bu sürenin uzun tutulması önemlidir. Böylece hem idare ve mükellef vergi uyumuna yönelik gerekli tedbirlerini alır hem de yeni düzenlemenin iktisadi faaliyetler üzerindeki etkileri azaltılır.

10. İktisadilik (Tasarruf, Tutumluluk, Düşük Maliyet) İlkesi

*Vergiler, gerek idare gerekse mükellefler
açısından en az masrafa sebep olmalıdır.*

A. Smith'in üzerinde durduğu dört ilkeden biri olan iktisadilik ilkesi, hem vergileme maliyetlerinin minimize edilmesini hem de verginin mükelleften hazineye olan yolculuğunun en kısa sürede tamamlanmasını konu alır.

Vergi toplama maliyetleri, devletin katlandığı idari (açık) maliyetlerle mükelleflerin katlandığı uyum (örtük) maliyetlerinden oluşur. Buna göre, vergi dairelerinin kuruluş ve yönetim masrafları, vergileme sürecinde kullanılan ekipman harcamaları, vergi denetim sürecinin yol açtığı masraflar ve vergi yargısı bakımından oluşan harcamalar, idari maliyetlere örnektir. Diğer yandan mükelleflerin hizmet aldıkları mali müşavirlerle hukuk müşavirlerine yaptıkları ödemeler, muhasebe işlemleriyle danışmanlık hizmetleri için yaptıkları harcamalar ve vergi ödemede kaybettikleri zaman, uyum maliyetlerini belirler. İktisadilik ilkesinin özü, var olan bu maliyetlerin minimize edilmesidir (Uluatam, 1991: 288).

İktisadilik ilkesinin diğer bir yönünü oluşturan ve vergilerin mükellef tasarrufundan çıkıp devlet tasarrufuna bir an önce geçmesine vurgulayan hassasiyeti ise paranın zaman içindeki değeri ile alakalıdır. Buna göre, vergileme sürecinde oluşan gecikmelere bağlı olarak elde edilen hasılatın iş yapma becerisi zamanla azalır. Bu ise aynı ödeme miktarına rağmen bu miktarla sunulan kamusal hizmetlerin azalması anlamına gelir. Hatta bu azalma enflasyonist baskıların olduğu ekonomilerde çok daha ciddi kayıplara sebep olur. Bu kayıplara dikkat çeken katkı, maliye literatüründe, V. Tanzi tarafından kazandırıldığı için onun adıyla anılır ve "Tanzi Etkisi" olarak adlandırılır.

İktisadilik ilkesi ile yeterlilik ilkesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Buna göre, vergilemede iktisadilik ilkesine uyum, vergi hasılatının masraflardan sonra kalan "net" ve gecikmelerden sonra hesaplanan "reel" değerini yükseltir. Vergi hasılatı yönünden oluşan bu tür kazanımlarsa kamu harcamalarının finanse edilmesindeki kolaylık olarak anlam kazanır. İktisadilik ilkesine uyum ölçülülük ilkesine bağlılık bakımından da katkı sağlar. Buna göre, vergi toplama masraflarının minimize edilmesi vergi hasılatı bakımından katkılar sağladığından kamu harcamalarını finansman becerisi yükselir ve otoritenin vergilemede aşırılığa kaçma eğilimi zayıflar.

11. İstikrar (Kararlılık) İlkesi

Vergisel düzenlemeler çok sık değiştirilmemelidir.

İstikrar kelimesinin dilimizdeki karşılığı "kararlılık" tır. Bu kavram, statik ve değişmez olanı değil, zaman içinde düzenli gelişim sergileyeni tanımlar. İstikrar ilkesi, yasa tekniği ile alakalıdır. Buna göre, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetlerinin mümkün mertebe az değiştirilmesi, istikrar ilkesi olarak tanımlanır (Özer, 1977: 66). İlkenin vergileme tekniğiyle ilgili düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi, bunların düzenli olmaları şeklinde tanımlanması da mümkündür (Akdoğan, 2009: 200). Diğer yandan, von Miser'in vergiyi ayakkabıya benzeterek söylediği "eski ayakkabıyla rahat yürünür" veczi (Şenyüz, 1993: 209) ve N. F. Canard'ın "her eski vergi iyi, her yeni vergi kötüdür" veczi (Aktan vd., 2019: 182) de istikrar ilkesini vurgular. Dikkat edilecek olursa bu vecizlerdeki öz, vergilere uyumun önemi üzerinedir.

İstikrar ilkesi, çok sayıda vergileme ilkesiyle yakın birer ilişki içindedir. Her şeyden önce istikrar ilkesinin yasa tekniği ile alakalı olması, yasallık ilkesi ile bağlantılı hale gelmesini sağlar. Buna göre, vergilerin kanuna dayanarak alınması gerçeği, bu kanunların çok sık değiştirilmemesi önerisiyle tamamlanır. Vergilerde istikrar sağlanması, mükellef psikolojisi açısından gayet uygundur. Zira sık sık yapılan değişiklikler, kişilerin vergilere karşı davranışlarını olumsuz yönde etkiler ve vergi ahlaklarını bozar (Şenyüz, 1993: 210). İstikrar ilkesiyle sadelik ilkesi arasında da yakın bir ilişki vardır. Buna göre, vergi uygulamalarında sık sık düzenlemelere gidilmesi, sistemin kolay anlaşılır olma özelliğini zedeler.

İstikrar ilkesine bağlılık, iktisadilik ilkesi için de önemlidir. Buna göre, vergisel düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesi vergi uyumunu kolaylaştırır. Aksi durumdaysa vergilere uyum zorlaşır ve gerek mükelleflerin gerekse idarenin üstlendiği maliyetler artar. Bu ise tepkilerin yoğunlaşmasına sebep olur ve mükellef davranışları üzerinde saptırıcı etkiler meydana getirir. Dolayısıyla

istikrar ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasında da bağlantı kurulabilir. Diğer yandan artan maliyetler sebebiyle vergi hasılatının net değeri düşer. Bu da istikrar ilkesine bağlı kalınmadığında yeterlilik ilkesi için de doğal bir sapma oluşacağını gösterir.

İstikrar ilkesi, temel hukuk ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi ve onun unsurlarından biri olan kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile de ilişki içindedir. Buna göre, vergisel düzenlemelerde sık sık değişikliğe gidilmesi geriye doğru vergileme ihtimalini güçlendirir ve kazanılmış hakları koruma amacına yönelen hukuki güvenlik ilkesini zedelemiş olur.

12. Kıyas Yasağı İlkesi

*Vergi kanunlarında açıkça tanımlanmamış konular
benzetme yapılarak vergileme sahasına çekilmemelidir.*

Kıyas, sebeplerdeki benzerliğe dayanarak, var olan bir kuralın kanun tarafından kapsama alınmamış olan bir olaya uygulanmasıdır. Hukukta kıyas, varsa kanundaki boşlukları doldurmak için kullanılan ve ister istemez kanun koyucunun alanına giren uygulamalardır. Lakin vergi ve ceza hukuku alanlarında kıyas yasaktır (Karakoç, 2013: 1294). Kıyas yasağı müessesesi, kanunda açıkça tanımlanmayan hususların benzetme yapılarak vergileme sahasına alınmasını engellemek ve bu yolla mükelleflerin haklarını korumak için geliştirilmiştir.

Vergi hukukunda serbest olan yorum müessesesinin sınırlarını oluşturan kıyas yasağı, toplumsal hayatın gelişimi sebebiyle vergi uygulamalarında oluşması muhtemel yasal boşlukların ancak ve ancak yasalarla kapatılmasını şart koşar. Bu sebeple kıyas yasağı ilkesi ile yasallık ilkesi arasında güçlü bir ilişki kurulur. Kanunda yer almayan bazı durumlar için kanunda yer alan diğer kuralların kıyasen uygulanması, yürütmenin yasama yerine geçmesine sebep olur. Kıyas yasağının olmaması halinde idare ve yargı organlarının bu yolla, kimi hallerde vergi yükünü arttırmaları, azaltmaları veya yeni vergiyi doğuran olaylar oluşturmaları imkanı doğar ki, böylesi durumlarda hukuki güvenlikten bahsedilmesi söz konusu olamaz (Akın, 2016: 17). Bu nedenle, yasallık ilkesinin sadece sözde değil, özde de başarıyla uygulanması, yasallık ilkesinin kıyas yasağı ile desteklenmesini gerektirir.

Kıyas yasağıyla idari ve yargısal keyfiliğin önüne geçilmek istendiği açıktır. Böyle olunca yasama organının kanun yapma keyfiyetinde kapsamlı bir çerçeve ile vergileri ortaya koyması gerekecektir. Bu sürecin dolaylı sonucu ise vergi kanunlarında belirliliğin ön plana çıkmasını gerektirecektir. Bu bakımdan kıyas yasağı ilkesi ile belirlilik ilkesi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığından bahsetmek mümkündür.

13. Müdahale İlkesi

Vergiler, sosyo-ekonomik hayatı düzenlemenin birer aracı olarak kullanılabilmelidir.

Vergilerin sosyo-ekonomik hayatı düzenleme aracı olarak kullanım potansiyeli, 1929 Büyük Buhran sonrasında makro müdahaleciliğe izin veren Keynesyen iktisadi yaklaşımın gelişimiyle fiiliyata yansımış ve bu, vergilemede müdahale ilkesinin benimsenmesine etki etmiştir. Bu gelişmeyle birlikte vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek şeklinde özetlenen mali işlevine ilave olarak mali olmayan işlevleri ortaya çıkmış ve bu işlevler, sosyal devlet anlayışı kapsamında ele alınmaya başlandıkça daha da önemli hale gelmiştir.

Ekonomik bakımdan güçsüz bireyleri koruma düşüncesinden kaynaklanan sosyal devlet anlayışı, zamanla sosyal adalet, sosyal güvenlik ve sosyal refah konularını da kapsar hale gelmiştir. Bu çerçeve içinde devletin sosyo-ekonomik hayata planlı olarak müdahale etmesi, sosyal adalete ulaşmak için gelirin ve servetin dağılımını adil hale getirmesi gerekmiştir. Haliyle bu yöndeki gelişme, hukuk devletinden farklı olarak devlete olumlu bir takım ödevler yüklemiştir (Çağan, 1980: 144). Adalet ve eşitlikle ilgili taleplerin yanında aksak piyasalar nedeniyle üretimde verimliliği arttırmak adına hükümetlerin piyasaya müdahale etmesi gerektiği düşüncesi müdahale ilkesinin benimsenmesinde etkili olmuştur (Sobel, 2005: 20, 24).

Hukuk devletinin kanun önünde eşitlik anlayışı, sosyal devletin gelişimiyle birlikte ekonomik ve sosyal bir içerik kazanarak toplumsal fırsat eşitliği sağlama hedefine yönelmiştir. Böylelikle vergi adaletinin kanun önünde eşitlik ya da yatay adalet yönüyle ilgilenen hukuk devleti anlayışı, vergi adaletini ödeme gücü farklılıklarını esas alan ve dikey adalet anlayışını öne çıkaran sosyal devlet anlayışıyla değişime zorlanmıştır (Çağan, 1980: 144). Haliyle de bu değişim, vergilerin birer politika aracı olarak kullanımına imkan sağlamıştır. Öyle ki, bazı ülkeler anayasalarında *"vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı, maliye politikasının sosyal aracıdır"* hükmüne ve benzerlerine yer vererek vergilerin müdahale ilkesi kapsamında kullanılacağına anayasal temel kazandırmıştır. Görüldüğü üzere vergilerin gelirin yeniden dağılımı amacıyla kullanımı, müdahale ilkesinin en somut örneğidir. Benzer şekilde vergilerin kalkınmanın finansmanı için ve/veya enflasyonla mücadele amacıyla kullanımı da verilen örneklere eklenebilir.

Müdahale ilkesinin hangi yönde gelişim göstermesi gerektiği de mevcut iktisadi ve mali tartışmaların seyrinde gerçekleşir. İlkenin sosyo-ekonomik hayatı düzenlemek gibi son derece kapsamlı bir alana müdahil olması iktisadi faaliyetler neticesinde amaçlanın ne olduğu sorusunu gündeme getirir. Zira eğer

yukarıda ifade edildiği üzere sosyal devlet kapsamında değil de kalkınmayı/büyümeyi amaçlamışsa müdahale ilkesi ile etkinlik ilkesinin pozitif ilişkisinin olduğu kabul edilir. Dolayısıyla bu ilke ile (iktisat politikalarının amaçladığı hedef kapsamında) diğer ilkelerle olan ilişkinin yönü değişiklik gösterecektir.

Müdahale ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasında ters yönlü ilişki vardır. Buna göre, anılan iki ilkeden birinin vergileme açısından kabulü, diğer ilke ve onun etkilerinin ortadan kalkmasına sebeptir. Öyle ki, vergilemede tarafsızlık ilkesi, sahip olduğu içeriğe uygun olarak verginin mükellef davranışlarında nötr olması gerektiğini savunur. Oysa müdahale ilkesinde sistemdeki tüm vergilerin benimsenen makro ekonomik amaçlara yönelik kullanımı ve mükellef davranışlarını yönlendirme becerileri öne çıkarılır. Bu sebeple iki ilke arasındaki ilişki, tarafsızlığı benimseyen klasik iktisadi ekol ile müdahaleciliği benimseyen Keynesyen iktisadi ekol arasındaki ilişki kadar keskindir.

14. Ölçülülük İlkesi

Vergiler, temel hak ve özgürlükleri yok etmemelidir.

Devletin siyasi üstünlüğünü ortaya koyan ve kamusal amaçlara ulaşmanın birer aracı olan vergiler, tabiatları gereği temel hak ve özgürlükleri sınırlandırır. İşte bu noktada ölçülülük ilkesi, vergilerin belirlenen amaçlara ulaşmak için elverişli ve gerekli olmasını, kişilerin hukuki konumlarına orantısız bir şekilde müdahale edilmemesini tanımlar (Metin, 2017: 7). Vergi, mükelleften devlete parasal bir akım oluşturur ve doğası gereği mükellefin mülkiyet hakkını sınırlar. Bu sınırlamanın seviyesini belirleyen ölçülülük ilkesi, vergileme yetkisinin *aşırı ölçüde* kullanımını önlemeyi amaçlar ve bir bakıma yasama organının takdir yetkisini sınırlandırır.

Ölçülülük ilkesi, *"vergiler yüzde sıfır olduğunda ortada devlet kalmaz; yüzde yüz olduğundaysa mükellef"* sözüyle özetlenebilir. Vergilerin belirli amaçlara yönelik olarak ölçülü kullanımını vurgulayan bu söz, vergilerin taraflar için *en iyiyi* temsil eden oranda olmalarını ortaya koyar. Literatürde bu orana "optimal vergi oranı" denir. Bu oran zaman ve mekana göre değişim gösterdiğinden tam olarak bilinemez. Lakin bu bilinmezliğe rağmen F. Fleiner'e ait olan *"serçeler topla vurulmamalıdır"* benzetmesi (Uçar ve Yereli, 2019: 206), optimal vergi oranına ve bu bağlamda ölçülülük ilkesine güzel bir atıf yapar. Türkçedeki *"kantarın topuzunu kaçırmamak"* deyimi de ölçülü davranışın önemini ve vergileme alanında yasama organının sınırlandırılma gerekliliğini ortaya koyar.

Ölçülülük ilkesi vergilemenin sınırlandırılmasını ifade ettiğine göre, bu sınırlamanın ne tür bir sınırlama olması gerektiği de önem taşır. Bununla ilgili

olarak literatür yazınında hukuki, iktisadi, mali ve siyasi sınırın dikkate alındığı görülmektedir. Hukuki sınır; mevzuattan kaynaklanan sınırlamayı, iktisadi sınır; vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanılabileceği noktayı, mali sınır; vergi oranındaki artışa rağmen kamu gelirinin artmadığı sınırı, siyasi sınır ise vergileme dolayısıyla oyların düşmeye başladığı noktadan hemen önceki fiili durumu ifade etmektedir (Sağbaş, 2008: 81-86).

Ölçülülük ilkesi ile adalet ilkesi arasında yakın bir ilişki vardır. Vergi oranı üzerinden düşünüldüğünde bu ilişki çok daha belirgin hale gelir. Buna göre, vergi adaletine ulaşmak için oranların farklılaştırılması ve/veya artan oranlığa yer verilmesi, ölçülü davranıldığında amacına hizmet eder. Lakin ölçü kaçırıldığında ulaşılan sonuç, kaçınılmaz olarak adaletsizliktir. Bu nedenle kanaatimizce artan oranlı vergiler değil, artan oranlılığın derecesi tartışılmalıdır.

Ölçülülük ilkesi ile yasallık ilkesi arasında güçlü bir ilişki vardır. Zira vergilerin matrah ve oranlarına ait düzenlemelerin kanunla yapılıyor olması ölçülülük ilkesi bakımından tamamlayıcı bir işlev görür. Lakin bu düzenlemelerin kanunla yapılıyor olması tek başına meşruiyet sağlama bakımından yetersizdir. Bu nedenle ölçünün ayarlanması, yasallık ilkesinin güçlenmesinde özel bir öneme sahiptir.

Ölçülülük ilkesi ile yeterlilik ilkesi de birbirini tamamlama özelliği gösterir. Buna göre, vergilemenin ölçülü olarak yapılıyor olması mükellef tepkilerinin kolaylıkla yönetilmesine ve yeterli vergi hasılatının oluşmasına olumlu yönde katkı sağlar. Vergileme açısından bilinen gerçek, *"iki kere ikinin her zaman dört etmediği"* dir. Zira ölçüsüz vergi oranları karşısında mükellefler, vergi hasılatının azalmasına sebep olacak çok sayıda olumsuz davranışa yönelebilir.

Ölçülülük ilkesinin yakinen ilişkili olduğu bir diğer ilke de vergilerin sosyo-ekonomik hayatı şekillendirme becerisi üzerinde duran müdahale ilkesidir. Buna göre, vergilemede ölçünün kaçırılması, müdahale sayesinde istenilen amaçtan sapmalara sebep olabilir. Literatürde bu sapmalara dikkat çeken vurgu, "mali sürüklenme" başlığı içinde anlam bulur. Örneğin enflasyonla mücadele etmek için vergileri kullanan, lakin ölçüyü kaçıran bir hükümet, ekonomide durgunluğa sebep olabilir.

Ölçülülük ilkesinin değerlendirilmesi gereken diğer husus vergileme kaynaklarının seçimiyle ilgilidir. Yukarıda yapılan değerlendirmelerin büyük kısmı gelir vergilerine yöneliktir. Dolayısıyla harcama vergilerinde ölçülülüğün gözetilmesinin daha az önemli olduğu algısı oluşmamalıdır. Bu bakımdan vergilemede "kantarın topuzunu kaçırmamak" bir bütün olarak vergi sisteminde gözetilmek durumundadır. Harcama vergilerinde tüketim mallarından talep

esnekliğine göre verginin farklılaştırılması ve Ramsey Kuralının aksine esnekliği düşük malların düşük oranlı vergilendirilmesinin ölçülülük ilkesine daha uygun olacağı ortadadır. Bu çerçevede harcama vergilerinde ölçülülük ilkesi ile etkinlik ilkesi arasında negatif yönde bir ilişki olduğu ileri sürülebilir.

15. Sadelik (Basitlik, Açıklık) İlkesi

Vergilere dair kural ve uygulamalar anlaşılır olmalıdır.

Sadelik ilkesi, basitlik ve açıklık ilkesi olarak da anılır. Bu ilkeye göre, vergi mevzuatı ve uygulamaları "herkes" tarafından açık ve anlaşılır olmalıdır. Bu türden düzenlemelerin esas katkısı, gerek mükellef gerekse idare için çeşitli kolaylıklar sağlamasıdır (Akdoğan, 2009: 213). Bu kolaylıklar ödev ve sorumlulukların layıkıyla yerine getirilmesi bakımından önemlidir. Şüphesiz ki, bu anlatımda geçen "herkes" ifadesi, ortalama zeka seviyesine sahip birini hedef alır[29]. Buna göre, aklı baliğ olmayanlarla yaşça küçük olanların bu ilkeye uyum sağlamaları imkansızdır. Dolayısıyla bunların vergisel ödevlerini kanuni temsilciler vasıtasıyla yerine getirmesi gerekir. Vergilerin temel alındığı kanun ve prosedürlerin vergi mükellefleri tarafından anlaşılabilir olmaları ve vergi idaresi tarafından kolaylıkla yürütülebilir olmaları sadelik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Khan, 2019: 63).

Shakespeare'in "sadelik, aklın özüdür" sözü, vergi kanunlarına kazandırılması gereken niteliği ortaya koyar. Sade olanın anlaşılır olma özelliği, vergilemede öngörülebilirliği artırır. Bu nedenle sadelik ilkesiyle öngörülebilirlik ilkesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunur. Sadelik ilkesi iktisadilik ilkesi ile de yakın bir ilişki içindedir. Buna göre, vergisel düzenlemelerle uygulamaların sadeleştirilmesi, vergileme maliyetlerini gerek mükelleflerin üstlendiği uyum maliyetleri gerekse devletin yüklendiği idari maliyetler yönünden azaltır (Sağbaş, 2008: 211). Vergileme maliyetlerinin azalması ise sistemin daha ucuza çalışmasını sağladığından vergilemede iktisadilik ilkesine hizmet eder.

Sadelik ilkesiyle ilişkilendirilmesi gereken bir diğer ilke de görülebilirlik ilkesidir. Verginin vatandaşlar tarafından görülebilir olması ve haliyle de vatandaşların vergi ödediğinin farkında olması, vergi bilincinin oluşumuna katkı sağlar. Buna göre, ideal bir vergi sisteminde verginin ne üzerinden ve ne miktarda alındığının kolaylıkla anlaşılabilmesi gerekir (Aktan, 2012: 33). Sadelik ilkesiyle yeterlilik ilkesi arasında da güçlü bir ilişki vardır. Öyle ki, vergi sisteminde sadelik ilkesine

[29] Bir vergi sisteminin içerik ve terminolojik açıdan ortalama zeka seviyesine sahip bir mükellefin temel ilkeleri anlamasına imkan verecek ölçüde basit olması gerekir (Sandford, 1984: 104).

riayetsizlik, mükelleflerle idare arasındaki uyuşmazlıkların artmasına ve vergi hasılatının olması gerekenden daha düşük seviyede gerçekleşmesine sebep olur.

16. Tahsis (Ayrımlama, Özgüleme) İlkesi

Belirli vergilerden sağlanacak gelirler, gerektiğinde belirli kamu hizmetleri için kullanılabilmelidir.

Tahsis ilkesi için yapılması gereken ilk tespit, bu ilkenin vergilerden sağlanan hasılatın kullanımıyla ilgili olduğudur. Dolayısıyla tahsis ilkesi diğer ilkelerde olduğu gibi doğrudan vergileme süreci ile değil, vergi hasılatının kullanımını düzenleyen bütçeleme süreciyle ilgilidir. Bu sebeple tahsis ilkesi, çoğunlukla bütçe ilkeleri kapsamında ele alınmaktadır. Lakin ender de olsa bu ilkenin vergileme ilkeleri arasına alınarak incelendiği çalışmalara da rastlanmaktadır[30]. Tahsis ilkesinin belli vergilerden sağlanan hasılatın daha en başından itibaren belli hizmetler için kullanımına izin veren içeriği (Acar, 2006: 215-216), yani alınan verginin kullanım amacının spesifik olarak tayini, bu ilkenin vergileme ilkeleri arasında ele alınmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca özellikle federal yapılı ülkelere ait anayasalarda ülkenin mali tevzin kurallarını düzenleyen hükümlerde sıklıkla tahsis ilkesine yer verildiği de görülmektedir.

Bazı vergilerden sağlanan hasılatın önceden belirlenen bazı kamu hizmetleri için ayrılmasını ifade eden tahsis ilkesi, vergilemede esas olan adem-i tahsis ilkesinin karşıtıdır. Adem-i tahsis ilkesinin varlık sebebi, hazine birliğinin sağlanmasıdır. Tahsis ilkesinin amacıysa belirlenen bazı kamu hizmetlerine özel ödenek sağlanması ve bu hizmetlerle ilgili finansman şartlarının diğer kamu hizmetlerinden farklılaştırılmasıdır. Bu yönüyle ele alındığında tahsis ilkesinin fayda ilkesi ile yakından ilişkili olduğu bilgisine ulaşılır. Buna göre, bazı kamu hizmetlerinden özel fayda sağlayan kişilerin fiyata benzer şekilde ödediği vergiler, söz konusu hizmetin finansmanı için kullanılacaktır. Tahsis ilkesi, katkı payı ve prim ödemesi olarak fonlar başta olmak üzere parafiskal gelirler ve deprem vergileri gibi kullanım yeri belli olan özel amaçlı vergilerde uygulanmaktadır.

Verginin tahsis edilme uygulamaları çoğunlukla yasa seviyesinde düzenlenir. Lakin bunun için ülke anayasasında *"verginin genel kamu hizmetlerini karşılamak üzere salınması"* gibi sınırlayıcı bir hüküm olmaması gerekir. Bu bağlamda ele alındığında tahsis ilkesi, vergilemede genel karşılık ilkesi ile çatışmaktadır. Tahsis ilkesine yer veren uygulamalarda teşvik sağlanması, toplumdaki dezavantajlı kesimlerin desteklenmesi, erdemsiz malların sebep olduğu sağlık sorunlarının

[30] Bu türden çalışmalar için bkz., Buchanan, 1963: 457-469, Teja, 1988: 523-533.

telafi edilmesi[31] ve özellikle çevrenin korunması (Acar, 2006: 226-230) gibi spesifik amaçların öne çıkarıldığı görülmektedir. Ayrıca federal yapılı ülkelerde eyaletlerle yerel yönetimlerin ve üniter yapılı ülkelerde ise sadece yerel yönetimlerin finansmanında yer yer tahsis ilkesine ait düzenlemelere gidildiğine rastlanmaktadır.

17. Tarafsızlık İlkesi

Vergiler, ekonomik aktörlerin davranışlarında saptırıcı etkilere sebep olmamalıdır.

Tarafsızlık ilkesi, "tarafsız devlet" anlayışını vergileme alanına taşıyan ve serbestlik söylemini benimseyen liberal yaklaşımın öne sürdüğü bir ilkedir[32]. Bu ilke *"onları bulduğun gibi bırak"* şeklinde özetlenen Edinburgh Kuralı[33] ile özetlenir. Bu kuralla anlatılmak istenen öz, vergileme sebebiyle mükelleflerin nispi açıdan mali durumlarının, yani gelir ve servet seviyelerinin değiştirilmemesidir. Tüketici ve üretici tercihlerine etki yönünden nötr vergilemeyi öne çıkaran tarafsızlık ilkesi (Orhaner, 2007: 170), esasen vergiler yoluyla zenginin fakir ya da fakirin zengin yapılmamasıyla ilgilenir ve zenginliğin çalışmaya bağlı olarak piyasada serbestçe oluşmasına odaklanır.

Mal ve hizmetlerle gelir ve servet üzerine konulan vergilerin arttırılması insanların içinde bulunduğu her türden ekonomik aktivitenin fiyatlarında değişmelere yol açar. Gelir üzerinden alınan vergiler çalışmayı, kazancı ve tasarrufu azaltır, sermaye üzerinden alınan vergiler birikimi yavaşlatır ve tüketim üzerindeki vergilerse doğrudan doğruya mal ve hizmetlerin göreli fiyatlarını değiştirir[34]. Sayılan bu etkiler, vergi oranları ve oranlar arasındaki farklılıklara göre şekillenir (Congdon vd., 2011: 174). İşte sırf bu yüzden aslında bir verginin tarafsız olması neredeyse imkansızdır. Dolayısıyla tarafsızlık ilkesiyle anlatılmak istenilenin yorumlanması gerekir. Bize göre, verili durum üzerinde en az değişikliği meydana getiren vergi, tarafsızlık ilkesine uygundur. Mevcut bir verginin arttırılması veya yeni bir verginin getirilmesi genel ekonomik aktiviteler

[31] Sağlık sorunlarıyla mücadelede vergilerin tahsis ilkesine uygun olarak kullanımını hakkındaki detaylı bir çalışma için bkz., World Health Organization, 2004.

[32] Hal böyle olmasına rağmen tarafsızlık ilkesi, liberal yaklaşımın önde gelen temsilcisi olan A. Smith'in spesifik olarak incelediği ilkelerden biri değildir. Tarafsızlık ilkesi, Smith'ten sonra gelen liberaller tarafından incelenmiştir.

[33] Kanaatimizce anılan söze Edinburgh Kuralı denmesinin sebebi, tarafsız devlet vurgusunu literatüre kazandıran ve klasik iktisadi yaklaşımın kurucusu kabul edilen A. Smith'in Edinburgh'lu olmasıdır.

[34] Verginin eksik rekabet düzleminde mal fiyatları üzerindeki etkisinin teorik bir tartışması için bkz. Wicksell, 1977: 83-97.

üzerinde elbette ki, bir değişiklik meydana getirecektir[35]. Lakin yine de vergilerde yapılacak değişikliğin ekonomik kararlar üzerinde minimum etki gösterecek şekilde planlanması, tarafsızlık ilkesinin benimsendiğini gösterecektir.

Literatürde tarafsızlık ilkesi ile etkinlik ilkesinin eş anlamlı kullanımlarına rastlamak mümkündür. Zira bu iki vergileme ilkesi farklı anlamlara gelmekle birlikte birbiri ile ilişkilidir. Buna göre, etkinlik ilkesi vergiler sayesinde makro ekonomi yönünden kazanımları ortaya koyar. Tarafsızlık ilkesi ise piyasa aktörlerinin davranışları ve haliyle mikro ekonomiye odaklıdır. Kanaatimizce bu iki ilkenin birbiri ile ilişkili olması, aynı anlama gelecek şekilde kullanılması için yeterli değildir.

Tarafsızlık ilkesi ile kanun önünde eşitlik ilkesi yakın bir ilişki içindedir. Zira tarafsızlık ilkesi, vergi sisteminin tüm mükelleflere aynı şekilde uygulanması gerektiği şeklinde ortaya konulursa kanun önünde eşitlik ilkesinin uzantısı haline gelir (Kapucu, 2017: 111). Diğer yandan kanunun herkese aynı şekilde uygulanıyor olması o kanunla getirilen verginin mükellef davranışlarını etkilemiyor olduğunu göstermez. Dolayısıyla tarafsızlık ilkesinin kanun önünde eşitlik ilkesi yönünden sağladığı kazanım, tersinden okunduğunda geçerli değildir.

Tarafsızlık ilkesinin yakinen ilişkili olduğu bir diğer vergileme ilkesi de ölçülülük ilkesidir. Buna göre, vergilemede ölçülü davranılması mükelleflerin vergiye olan tepkilerini nötrize eder ve onların davranışları üzerindeki saptırıcı etkileri engeller[36]. Vergilemede genellik ilkesi de tarafsızlık ilkesini destekleyen bir içeriğe sahiptir. Zira vergilerde herhangi bir niteliksel ayrım yapılmaması, o vergilerin tarafsızlığına dair mükelleflerin benimsediği bir tür ön kabuldür.

Tarafsızlık ilkesi ile negatif ilişki içinde olması kaçınılmaz olan vergileme ilkesi, müdahale ilkesidir. Zira mükellef davranışları üzerinde saptırıcı etkilerin bertaraf edilmesini şart koşan tarafsızlık ilkesi ile mükellef davranışlarını belirlenen amaçlara uygun şekilde yönlendiren müdahale ilkesi arasındaki çatışma, akla-kara kadar keskindir. Tarafsızlık ilkesi kabul edilirse ya ekonomi politikası araçlarından biri olan vergilerin kullanımı devre dışı kalacak ya da müdahale ilkesinin tercihine bağlı olarak mükellef davranışları etkilenecektir. Günümüz modern vergilemesinde ikincisinin tercih edildiği açıktır.

[35] Örneğin verginin gelir üzerine konulmasıyla kişi daha az çalışabilir. Ancak ne kadar az çalışacağı veya ne kadarlık bir vergi oranının kişiyi daha az çalışmaya teşvik edeceği gibi soruların cevaplandırılması, bu konuda yapılacak bir analizin temel parametrelerini oluşturur (Congdon vd., 2011: 174).

[36] Bu konuda teorik bilgi için bkz. Jha, 2010: 234-248.

18. Uygunluk (Ödeme Kolaylığı) İlkesi

*Vergiler, mükelleflerden ödeme gücüne
ulaştıkları zamanlarda alınmalıdır.*

A. Smith'in ideal vergileme için öne çıkardığı dört ilkeden biri de vergilere ödeme kolaylığı sağlayan uygunluk ilkesidir. Buna göre, vergiler mükellefleri için en olası zamanda ve en olası biçimde toplanmalıdır (Smith, 1776 (2006): 928). Vergilerin tahsil zamanı oldukça önemlidir. Tahsilat zamanının hatalı seçimi mükellef tepkileri ve vergi hasılatının büyüklüğü bakımından olumsuzluklar yaratır. Bu nedenle çiftçiler tarlalarını işledikleri dönem yerine hasat ettikleri dönemde, işçiler çalışmaya başladıkları dönem yerine ücretlerini aldıkları dönemde, mülk sahipleri mülklerini kiraya verdikleri dönem yerine kirayı aldıkları dönemde, borç senetleri düzenlendikleri dönem yerine faiz ödemesinin yapıldığı dönemde vergilenmelidir. Şüphesiz ki, verilen örnekler sayıca arttırılabilir. Lakin uygunluk ilkesinde önemli olan husus vergilerde tahsilat zamanının ödeme gücüne ulaşıldığı döneme denk getirilmesidir.

Uygunluk ilkesi ile tarafsızlık ilkesi arasında sıkı bir ilişki bulunur. Zira bu ilkelerden ilkine olan riayetsizliğin en ya da geç kaçınılmaz sonucu, mükellef davranışlarının bozulmasıdır. Vergilerin mükelleflerin iktisadi faaliyetleri üzerinde istenmeyen etkiler oluşturması, serbestlik söylemini benimseyen tarafsızlık anlayışının kabul edebileceği bir sonuç değildir. Uygunluk ilkesine uyumsuzluğun adalet ilkesi yönünden de ciddi kayıpları bulunur. Kaldı ki, en adil vergiler bile uygun olmayan zamanda tahsil edilmek istendiğinde mükellef tepkileriyle karşılaşır ve adalet tartışması başlatır.

Uygunluk ilkesi ile yeterlilik ilkesi arasındaki ilişki de oldukça güçlüdür. Buna göre, vergilerin uygun zamanda tahsili mükellef tepkilerinde azalmalara sebep verdiğinden vergi hasılatı üzerinde olumlu sonuçlar doğurur. Vergi hasılatının beklenen seviyede gerçekleşmesi veya bu seviyeye yaklaşması, devlete kamu harcamalarını finanse etme bakımından üstünlük sağlar. Vergilemede uygunluk ilkesine riayet edilmesi vergi toplama maliyetleri bakımından da tasarruf sağlar. Kaldı ki, vergilerin mükelleflerden uygun dönemlerde alınması, olumsuz davranışların azalmasına katkı verdiği için sistemin yönetilmesini kolaylaştırır.

19. Yeterlilik (Verimlilik, Randıman) İlkesi

*Vergiler, kamu harcamalarını
karşılamaya yetecek ölçüde olmalıdır.*

Vergilerin temel varlık sebebi kamu harcamalarının finanse edilmesi, yani hazineye gelir temin edilmesidir (Nadaroğlu, 1992: 310). Buna göre, verginin ilk ve en önemli işlevi, gelir sağlama özelliğidir. Bu özellik literatürde "mali amaç"

olarak anılır. Toplumsal gelişim kamusal hizmetleri çeşitlendirir ve bu hizmetlere yönelik harcamaları arttırır. Bu ise vergilerin de arttırılması yönünde baskı oluşturur. Dolayısıyla yeni vergi kaynaklarının bulunması veya mevcut vergilerin mükellef tepkilerine yol açmayacak şekilde arttırılması, yöneticilerin sürekli ilgilendikleri konuların başında gelir. Lakin bunun tam olarak başarılamaması egemen olan devletle vergiler yüklenen mükelleflerin çatışmasına yol açar ki, vergi kaçakçılığı gibi bireysel ve meşru olmayan tepkilerle toplumsal ve meşruiyet kazanmış olan vergi isyanları, yapılan bu tespiti son tahlilde haklı çıkarır.

Yapılan bu tespit, kamu tercihi ve anayasal iktisat ekollerinin kurucusu olan J. M. Buchanan'ın ileri sürdüğü görüşe de son derece uygundur. Buna göre, politikacılar ve bürokratlar vergi gelirlerini en yüksek seviyeye çıkarmak ve bu yolla daha fazla harcama yapmak isterler. Lakin seçmenler ve vergi mükellefleriyse vergilemenin en düşük düzeyde olmasını arzularlar. Buchanan, saikler bakımından böylesine çatışmalı bir sürecin sonucunda eğer anayasal sınırlamalara gidilmezse devlet otoritesinin güçleneceği ve devletin sosyal kaynakların önemli bir kısmını emeceği uyarısında bulunur (Buggeln vd., 2017: 2). Kaldı ki, devlet otoritesinin zamanla güçlendiği böyle bir ortamda kamu harcamalarının artması ve yeterlilik ilkesinin sınırlarının sürekli olarak genişlemesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla mali kural uygulamaları ile bu türden bir genişlemeye sınırlama getirilmelidir.

Vergilerin finansman aracı olma becerisini öne çıkaran yeterlilik ilkesi, [Net Vergi Hasılatı / Kamu Harcamaları Toplamı] şeklinde formüle edilen "vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranı" ile ölçülür (Önder vd., 1993: 30). Burada geçen "net vergi hasılatı", idarenin yüklendiği vergileme maliyetleri düşüldükten sonra kalan bölümü temsil eder. Dikkat edilecek olursa "pay" kısmındaki net vergi hasılatının yükselmesi ve/veya "payda" kısmındaki kamu harcamaları toplamının düşmesi, bu oranın artmasının yani vergilemede yeterlilik ilkesinin sağlanmasının koşuludur.

Verginin kamu harcamalarını karşılama oranı olarak ifade edilen yeterlilik ilkesinin yorumu, harcamaların türüne göre de değişiklik gösterir. Kaldı ki, artık herhangi bir önemi kalmasa da devlet harcamalarının artmaya başladığı ilk dönemlerde yapılan olağan-olağandışı harcama sınıflandırması, yapılagelen yorum farklılıklarını açığa çıkarır. Bu sınıflandırmayı esas alan bazı maliyeciler, vergilerin olağan olsun ya da olmasın kamu harcamalarının tümünü karşılaması gerektiğini savunur (Pantaleoni, 1994: 25).

Vergilerin yeterlilik ilkesine uygun olmalarını sağlayan iki özelliğe sahip olmaları gerekir. Bunlar; (i) verginin mutedil (ılımlı) olma ve (ii) verginin görünmez olma

özellikleridir (Türk, 1992: 144). Verginin ılımlı olmasına yüklenen anlam, verginin miktar veya oranında *aşırılığa* kaçılmamasıdır. Zira verginin arttırılması her daim hasılatın artması sonucunu vermeyip, tam tersine oluşan olumsuz tepkilere bağlı olarak azalmasına bile sebep olabilir. İşte bu noktada verginin görünmez olma özelliği önem kazanır ve bu sayede mükellef tepkileri zayıflar. Bunun vergi hasılatı bakımından anlamı ise muhtemel azalmanın engellenmesi olur. Burada çok hassas bir hususa değinmekte yarar var. Vergilerin artırılmasının belli bir seviyesinden sonra bozulan vergi ödeme isteğinin yahut gönüllü uyumun tekrar tesis edilmesindeki güçlüktür. Nitekim ağır vergi yükü altında vergi ödememe yollarını araştıran mükelleflerin vergi oranlarının düşürülmesi durumunda vergi ödemek için bir nedeni kalmamış olabilir. Dolayısıyla vergilerin yeterlilik ilkesinin zorlanması telafisi güç mali sorunlar meydana getirebileceği hatırda tutulmalıdır.

Vergilemede yeterlilik ilkesi, iktisadilik ilkesi ile pozitif bir ilişki içindedir. Buna göre, vergilerin olabilecek en az masrafla toplanması, net vergi hasılatını ve buna bağlı olarak da vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranını yükseltir. Pozitif yönlü ilişki, yeterlilik ilkesi ile genellik ilkesi için de geçerlidir. Buna göre, vergilemenin herhangi bir niteliksel ayrım yapılmadan toplumdaki herkese yüklenmesi, vergilerden elde edilecek hasılatın artması sonucunu doğurur. Diğer yandan verginin görünmez olma özelliği, yeterlilik ilkesi ile etkinlik ilkesi bakımından da pozitif ilişki kurulmasını sağlar. Zira bu özelliğin baskın olduğu dolaylı vergiler hem yeterlilik hem de etkinlik ilkesi bakımından önemli katkılar sağlar.

Vergilemede yeterlilik ilkesi, adalet ilkesi ile negatif ilişki içindedir. Zira yeterlilik ilkesi, mali anestezi etkisi yüksek olan dolaylı vergileri öne çıkarır. Dolaylı vergilerse doğaları gereği "tersine artan oranlılık" etkisine yol açtıklarından adalet ilkesine elverişli değildir. Diğer yandan adalet ilkesi kapsamında kullanılan ve sosyal fırsat eşitliği sağlama amacıyla kullanılan istisna, muafiyet ve indirimlerden oluşan vergi harcamaları da vergi hasılatını olumsuz yönde etkilediklerinden yeterlilik ilkesine hizmet etmemektedir. Özetle, "verimli vergiler adaletsiz, adil vergiler verimsizdir" (Türk, 1999: 112).

20. Yasallık (Kanunilik) İlkesi

Vergiler, kanunla konulmalı,
değiştirilmeli ve kaldırılmalıdır.

Verginin özgürlüğün ve vatandaşlığın bir simgesi olarak kabul edilmesi, toplum hayatı için önemli bir aşama olmuştur. Devletin egemenlik hakkına dayanarak kişilerin gelirlerine paydaş olma durumuna gelmesi, verginin ihtiyari olmaktan çıkarak cebri niteliğe dönüşmesini sağlamış ve bu gelişme, vergileme yetkisinin

sınırlarının belirlenmesini toplum açısından hayati seviyeye yükseltmiştir (Gökbunar, 1998: 3). Vergileme yetkisinin kullanımında keyfiyete kaçılması, toplumun otoriteye karşı ayaklanmasında etkili olmuş ve oluşturulan ilk siyasi belgelerde vergilemede yasallık ilkesinin gerekliliği olmazsa olmaz (sine qua non) niteliğe kavuşturulmuştur. Vergilemede keyfiliğin yerine hukuksal kuralların hakimiyet kazandığı bu gelişme ile birlikte *"temsilsiz vergileme olmaz"*[37] anlayışı benimsenmiştir. Demokratik hukuk devletinin gelişimiyle birlikte bu anlayış, *"kanunsuz vergileme olmaz"* kuralına dönüşmüş ve vergilemede yasallık ilkesinin ana çerçevesini oluşturur hale gelmiştir.

Kanunsuz vergi olmaz kuralının da gösterdiği üzere yasallık ilkesi, diğer birçok vergileme ilkesinden farklı olarak vergilere ait düzenlemelerin gerek *şekli* gerekse *maddi* anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Yasallık ilkesiyle mükelleflerin idare ve yargı organlarının keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerine karşı korunmaları amaçlanır (Karakoç, 2013: 1265). Bu nedenle ülke anayasalarının hemen hemen tümünde bu ilkeye ya doğrudan atıf ya da dolaylı göndermeler yapıldığı görülür[38]. Ayrıca kamu tercihi ekolüne dahil olanlarda olduğu gibi bazı maliyecilere göre, kanun koyucular, yürütme organları ve bürokratlar genellikle hükümetin sınırlarını toplum için iyi olanın ötesine geçirmeye meyillidirler. Dolayısıyla bunların bir anayasa ile sınırlandırılmaları gerekir. Aksi halde devletin büyümesi kaçınılmaz hale gelir ve bunların yararından ziyade zararı olan kanun ve düzenlemeleri yürürlüğe koymaları özendirilmiş olur (Seidman, 2009: 74). Bu tespit, vergilemeyle ilgili temel hususların anayasalarda yer almasının da önemini göstermek bakımından önemlidir[39].

Vergileme yetkisinin kullanımını sağlayan yasallık ilkesi, vergiden bahsedilebilmesi için yasama organının harekete geçmesini zorunlu bir şart haline getirir ve devlet ile bireyler arasındaki vergi ilişkisinin doğmasını sağlar (Tekbaş, 2010: 174). Aksi durumda vergileme yetkisinin kullanımında yargı ve özellikle de yürütme organları da söz sahibi olur ki, bu durum hukuk devleti anlayışına ters düşer. Hukuk devleti anlayışının terk edilmesi ise vergilemede -mükellefler tarafından hiç de hoş karşılanmayan- keyfiliğin yerleşmesine imkan sağlar.

Yasallık ilkesi ile belirlilik ilkesi arasında sıkı bir ilişki vardır. Zira vergileme alanında keyfiliğin engellenmesi amacı, her iki ilke tarafından da

37 Temsilsiz vergilemeyle ilgili felsefi bir tartışma için bkz., Machan, 2008: 25-38.

38 Bu tespit, bu çalışmanın ortaya çıkardığı en somut tespit olma özelliğindedir.

39 Yasal ve anayasal düzenlemelerin önemini özgün bir katkı olan "bağlayıcılık ilkesi" başlığıyla veren bir çalışma için bkz., Aktan, 2017: 106-107.

benimsenmiştir. Belirlilik ilkesi bu amacı idealize eder, yasallık ilkesi ise bu ideali uygulanır hale getirir. Bu, yasanın emredici olma özelliğinden ileri gelir. Yasallık ilkesi, adalet ilkesiyle de alakalıdır. Lakin *"yasal olanın adil olma özelliği illaki olacaktır"* şeklinde bir akıl yürütme, düşünsel açıdan kesinkes sakattır. Tarihte temsile dayanan ve bu bakımdan yasal olan, lakin adil olmayan vergilere ve bu vergilere yönelik halk isyanlarına da rastlanmaktadır[40].

Yasallık ilkesi ile kanun önünde eşitlik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı ilkeleri arasında da bağlantılar bulunur. Zira bu ilkelerin tümünün temeli hukuk devleti ilkesi ile ilişkilidir. Buna göre, yasanın herhangi bir statü ayrımı yapmadan herkesi aynı seviyeye indirgemesi, yasanın kazanılmış haklara saygılı olması ve yasanın kıyasa gerek bırakmayacak şekilde düzenlenmesi vergileme sürecinin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve vergiye olan tepkilerin minimize edilmesi için gereklidir.

III. Vergileme İlkelerinin Oluşumuna Etki Eden Metinler

Sosyal ve siyasal hayatın tarihsel gelişimi içinde ele alınırsa anayasaların oldukça yeni birer müessese oldukları söylenebilir. Öyle ki, birçok ülkenin yönetim şekillerini anayasalarına taşımaları yakın geçmişte gerçekleşmiştir. Bu ise ülkelerin vergi hükümlerini anayasalarına tesis ettiklerinde benzer kaynaklardan beslenmiş olabilecekleri ihtimalini güçlendirir. Bu nedenle de tarihte vergileme konusunda ortaya çıkan ilk metinlerin içeriği, anayasal hükümlere yansımış ve/veya en azından onları etkilemiş olabilir. Esasen ülke anayasalarının vergisel yükümlülükler ve ödevler/haklar konusundaki hükümleri incelendiğinde bu olasılığın tarihi metinlerde yer alan vergileme ilkelerine yapılan göndermeler sayesinde doğrulandığı görülür.

Vergileme ilkelerinin oluşumuna etki eden metinler; (i) akademik metinler, (ii) siyasi ve hukuki metinler ve (iii) dini metinler olarak kategorize edilebilir. Akademik metinler dönemin düşünürleri tarafından oluşturulan eserlerdir. Bu eserler toplum hayatını ilgilendiren diğer bir çok hususta olduğu gibi vergileme ilkelerine dair bilgi setinin gelişimine ve şekillenmesine de önemli katkılar sağlamıştır. Vergileme ilkelerine katkılar sağlayan siyasi metinler ise iktidarı elinde tutanlar ile halk arasında yaşanan mücadeleler sonucunda imzalanan anlaşmalardan oluşur. Siyasi metinlerin oluşumunda iktidarı sınırlama isteği hakimdir. Diğer yandan toplum hayatını şekillendirmedeki etkileri diğerlerine göre çok daha güçlü olan dini metinlerin de vergileme ile ilgili hükümlere yer vermesi, pek tabi ki vergileme ilkelerinin oluşumunu etkilemiştir.

[40] Amerikan tarihindeki Shays İsyanı (1786-87) bunun bariz örneklerinden biridir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Aktan vd. 2002: 175-179.

A. Akademik Metinler

Vergileme ilkelerinin gelişimine katkı sağlayan akademik metinler, dönemin önemli düşünürleri ve bilim adamlarının kalemlerinden çıkan eserlerdir. Bu metinler hayatın birçok alanına temas eden geniş bir içeriğe ve felsefi yönden derinliğe sahiptir. Vergiler de toplumsal hayatın vazgeçilmez unsurları olduklarından bu metinlerde bazen yüzeysel bazense detaylı olarak incelenmiştir. Tarihte vergileme ilkeleri açısından bilgiler sunan akademik metinlerden önemli olan bazıları şunlardır.

1. Aristo: Atinalı Anayasası (M.Ö. 385-323)

Aristo, *Atinalı Anayasası* adlı eserinin altıncı kısmında Solon'un[41] işlerin başına geçtiğinde çıkardığı kanunla herkesin devlete olan borcunu iptal ettiğini aktarır. Devlete olan borçlar içinde pek tabi ki, vergiler de olduğundan bu girişimin vergilerin iptaline dair ***kanunilik ilkesinin*** uygulandığı ilk örneklerinden biri olduğu anlaşılır. Eserin on altıncı kısmında ise vergiler ve Pisistratus[42] konusu ele alınır. Bu kısımda Pisistratus'un fakir insanlara topraklarını işleyebilmeleri için parasal yardımda bulunduğu ve böylelikle artan tarımsal üretim sayesinde vergi[43] hasılatının da arttığı belirtilir. Bu anlatım bize vergilerin teşvik aracı olarak da kullanıldığını ve haliyle de ***müdahale ilkesinin*** varlığını gösterir. On altıncı kısımda ayrıca "vergiden muaf çiftlik" şeklinde bir alt başlık bulunur. Buna göre Pisistratus gezinti yaparken taşlık bir arazide bir adamın çalıştığını görür ve memurunu göndererek adama taşlık araziden ne çıkardığını sorar. Adam "acı, ağrı ve Pisistratus'un alacağı vergi" diye yanıtlar. Bunun üzerine etkilenen Pisistratus adamı ülkedeki tüm vergilerden muaf tutar. Günümüzde bu tutum ve davranışın vergileme ilkelerine yansıma ise hem ***müdahale ilkesinin*** varlığı hem de ***genellik ilkesinden*** sapma olarak yorumlanır.

Pisistratus'un karşılaştığı adamın verdiği cevapta ifade edilen vergi, "onda birlik vergisi" dir. Bu vergi tarihin neredeyse her döneminde öşür, aşar gibi farklı adlar altında uygulamasına rastlanan ve adından da anlaşılacağı üzere oranı 1/10

---

[41] Birçok alanda yasama faaliyetlerinde bulunmuş reformist devlet adamı olarak bilinir. Hatta modern karma demokrasinin (mixed democracy) kurucusu olduğuna inanılır. Öyle ki, ABD'nin ilk anayasal çalışmalarına katılan devlet adamlarının dahi Solon'dan etkilendiği iddia edilir (Hansen, 2005: 10-12).

[42] M.Ö. 561-527 arasında eski Yunan'da yaşamış ve o dönemki demokratik yönetimi devirerek ele geçirmiş tirandır.

[43] Burada adı geçen verginin oranı onda birdir. Bu vergi çok sonraki dönemlerde yine tarımsal üretime uygulanacak olan öşürün ilk hali olarak da nitelendirilir. Ancak yapılan araştırmalarda bu onda birlik uygulamanın daha eski dönemlere kadar gittiği görülmektedir. Zira Tevrat'ta bu konuda örneklere rastlamak mümkündür.

şeklinde sabit bir orana tekabül eden görece düşük oranlı bir vergidir. Lakin bu anlatıda geçen ve daha sonra ekonomi kuramcıları arasında önemli tartışmalara yol açacak olan bir durum dikkat çekmektedir. Buna göre, anlatıdan çıkarılan bilgilerden biri de vergi oranı belirlenirken verimli ve verimsiz topraklar konusunda herhangi bir ayırım yapılmadığıdır. Bu bakımdan vergi oranı her ne kadar sabit olsa da taşlık ve kurak bir arazinin daha az verimli olacağı ve dolayısıyla ödeme gücünü etkileyeceği kuşkusuzdur. Dolayısıyla burada ödeme gücü ilkesinin dikkate alınmadığı ileri sürülebilir.

2. Mencius (M.Ö. 372-289)

Vergilerin toplum refahı üzerinde etkili birer araç olduğunun kabulü, tarihte birçok düşünür tarafından dile getirilir ve devlet yöneticileri tarafından da benimsenir. Bu fikrin ilk örneklerinden biri, Konfüçyüsçü düşünür Mencius'tür. Ona göre, tarlalardan iyi mahsul almak ve mükellefleri düşük nispetlerde vergilemek ülkenin refahının artmasına imkan sağlar (Mencius, 1875: 40). Eğer Kral üretim vergilerini hafifletirse bu, insanların tarlalarını daha derin sürmelerine ve boş günlerinde de yaban otlarını temizlemelerine teşvik sağlar Mencius, 1875: 97)[44]. Onun yaptığı bu tespit, vergilerin teşvik araç olarak kullanımı şeklinde yorumlanabilir. Vergilerin teşvik aracı olarak kullanımı ise vergilemede ***müdahale ilkesine*** denk gelir.

Mencius'e göre, sadece maktu vergilerden oluşan bir vergi sistemi mükellef davranışlarını olumsuz etkiler. Vergi miktarı, birkaç yılın ortalaması dikkate alınarak belirlenirse tahılın bol olduğu verimli yıllarda vergilerin sebep olduğu baskı, önemsizleşir. Lakin böyle bir vergi, verimsiz veya kurak dönemlerde kişinin ailesine bakmasını zorlaştırır ve mükelleflerin vergi sebebiyle borçlanması artar (Mencius, 1875: 131). Mencius'ün bu tespiti, vergilerin ödeme gücündeki değişimi takip edebilme becerisine atıf yapan vergilemede ***esneklik ilkesi*** ile alakalıdır[45]. Ayrıca mükelleflerin vergilerini ödeyebilmek için borçlanmalarına dikkat çeken Mencius, böyle yaparak vergilemede tarafsızlık ilkesinde de gönderme yapar.

---

[44] Kanaatimizce bu tespit, arz yönlü iktisadın temel fikrini oluşturmaktadır. Bu bakımdan arz yönlü iktisadın kuruluş felsefesinin oldukça eskilere dayandığı ifade edilebilir. Aynı hususun farklı çerçevelerce İbn Haldun ve ardından A. Laffer tarafından ifade edilmesi, bu zincirin ilk halkasının Mencius olma ihtimalini güçlendirmektedir.

[45] Verginin gelir esnekliğini veren formül, $[(\Delta T/T)/(\Delta Y/Y)]$'dir. Maktu vergiler, miktar olarak alındıklarından formülün payını oluşturan kısmın sıfır ve sonucun da sıfır olmasına sebep olurlar. Bunun anlamı, maktu vergilerin mükelleflerin ödeme gücünde meydana gelen değişimleri takip edememesi ve haliyle de esneklik ilkesine hizmet etmemeleridir.

Düşük vergilerin hasılat bakımından yeterli olabileceğini savunan Mencius, bu iddiasını verdiği bir örnek ile güçlendirir. O dönemde Mih adında bir yerde sadece darı yetiştirilir, lakin burada armağanlara ve eğlenceye düşkün feodal prensler, tapınaklar ve büyük kurban törenleri olmadığından yirmide bir gibi gayet düşük oranlı bir verginin sağladığı hasılat, yeterli gelirmiş (Mencius, 1875: 193). Mencius'ün bir anlatımı vergilemede ***yeterlilik ilkesine*** işaret ettiğini gösterir.

3. İbn Haldun: Mukaddime

İbn Haldun'un vergiler konusunda yaptığı ilk ve en önemli tespit, daha az verginin daha fazla hasılat sağlayacağıdır[46]. Ona göre hükümdar, tebaasının vergi yükünü azalttığında devletin mali kaynakları gelişir ve halkın küçük ödemeleri büyük miktarda hasılat sağlar (İbn Haldun, 1375 $_{(2013)}$: 40). Toplanan vergilerin şehirlerin geliştirilmesi ve diğer kamu hizmetleri için kullanılması gerektiğini belirten İbn Haldun, vergilerin hükümdarın kişisel harcamaları için kullanılmaması gerektiğini örtülü bir şekilde ifade eder. Onun bu tespitinin vergileme ilkeleri yönünden karşılığı, ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesidir.*** Ayrıca "şehirlerin geliştirilmesi" ifadesinin ekonomik kalkınmanın ve büyümenin sağlanmasına yönelik olduğu düşünülecek olura bu tespitin vergilemede müdahale ilkesine dair olduğu da söylenebilir.

İbn Haldun, halkın kendi hükümdarından ayrı, başka hükümdarlara vergi ödemesini zillet, yani halkın horlanması olarak görür. Ona göre, halkın başka hükümdarlara karşı koyup savaşmaktansa daha hafif ve kolay olanı seçmesi, nefsin kabul edebileceği bir durum değildir. Eğer hükümdar böyle bir vergiyi ödetmek için ısrar eder ve tebaası üzerinde şiddet kullanırsa vergiyi ödeme zilletine katlanan kimselerin hileye başvurmaları meşruiyet kazanır (İbn Haldun, 1375 $_{(2013)}$: 438). Dikkat edilecek olursa İbn Haldun, devlet oluşumunun altında yatan önemli nedenlerden birinin vergi olduğunu vurgular ve ağır vergi yükü altında ezilen insanların -örtük şekilde olsa da- böyle bir ödeme için direnmelerini haklı gösterir.

İbn Haldun'a göre, ağır vergi yükünün neden olduğu sorunlardan biri de toplumda artan bozgunculuk ve kargaşadır. Devletin ağır vergiler yoluyla insanların mallarına el koyması, kalkınmayı sekteye uğratır. Düşünür ayrıca

---

[46] İbn Haldun'un bu tespiti, 1980'li yıllarda arz yönlü iktisat ekolünün kurucusu olan A. Laffer tarafından yeniden yorumlanır ve -talihsizce- literatüre Laffer Eğrisi olarak sunulur. İbn Haldun'un orijinal fikri ortaya atan kişi olduğuna dikkat çeken bazı akademisyenlerse bu eğrinin Haldun-Laffer Eğrisi olarak adlandırılmasının çok daha yerinde olduğunu savunur (Aktan, 1989: 190-205).

mükerrer vergilemenin de benzer olumsuz etkilere yol açtığını savunur[47] (İbn Haldun, 1375 (2013): 370). Mükerrer vergilemenin adalet ilkesinden açık bir sapma olduğu belirtilirse, İbn Haldun'un vasıtalı olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yaptığı görülür.

Mukaddime'nin 34. Bölümünde İbn Haldun, devlet memurlarının görevleri hakkında bilgiler sunar ve özellikle toplanan vergilerin yerinde harcanması hususunun vezirlerin başlıca görevi olduğuna dikkat çeker (İbn Haldun, 1375 (2013): 370). Bu tespiti ile İbn Haldun, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olma özelliğinin yanı sıra vergilerin yerinde ve özenli kullanımını vurgular ve yine vasıtalı olarak ***verimlilik ilkesine*** gönderme yapar.

Eserinin 38. Bölümde düşük seviyeli vergileme ile ülke kalkınması arasındaki ilişkiyi ele alan İbn Haldun, özellikle şer'i vergilerin[48] sabit ve düşük oranlı olmaları sayesinde hükümdarın istese de bunları çoğaltamadığını ve bunda ülke ekonomisinin kalkınması için hayır olduğunu ima eder. Ona göre, kalkınma hem halkın refahını hem de devletin vergi hasılatını arttırır. Hal böyle iken, çeşitlenen kamu ihtiyaçları bahane edilerek yeni vergiler konulur veya var olan vergi oranları yavaş yavaş arttırılmaya başlanır. Bunun neticesinde de başlangıçta artış oranının düşük olması, bunu fark edilmez kılar[49] ve halk, ağırlaşmaya başlayan vergilere alışmaya çalışır[50]. Lakin belli bir noktadan[51] sonra artık vergi sonrası kendisine kalanın az olmasından dolayı üretimden vazgeçer[52]. Mükelleflerin üretimden vazgeçmesinin vergi hasılatı açısından anlamı ise azalmadır. Vergi hasılatı azalınca vergi oranları daha da yükseltilir ve mali açıdan kısır döngüye giren devlet ciddi zarara uğrar (İbn Haldun, 1375 (2013): 667-671). Bu döngüden hareket eden İbn Haldun, devlet için en rasyonel davranışın düşük oranlı vergileme olduğunu savunur. Bu tespiti ile düşünür, düşük vergilemeyle

---

47 İbn Haldun'un yaşadığı dönemde feodal lider olmak isteyen birçok kişinin kendisini *emir* ilan etmesi ve böylelikle halk üzerine vergi salması, mükerrer vergilemeye dikkat çekmesine sebep olmuştur.

48 Zekat, öşür, haraç ve cizyeden oluşan şer'i vergilerin kaynağı sırasıyla kitap (Kur'an-ı Kerim), sünnet, icma ve kıyastır. Bu özellikleri itibariyle şer'i vergiler, hükümdar için emredici mahiyettedir.

49 İbn Haldun'un o dönemde dikkat çektiği bu hususun modern vergilemedeki karşılığı "mali anestezi" dir.

50 İbn Haldun'un "ağırlaşan vergilere mükelleflerin alışmaya çalışması" deyişinin modern vergilemedeki karşılığı verginin gelir etkisidir.

51 Bu ifadesi ile İbn Haldun, modern vergilemede vergi hasılatını maksimum yapan oran olarak tanımlanan "optimal vergi oranı" na işaret eder.

52 İbn Haldun'un "vergi sonrası kendisine kalanın az olmasından dolayı üretimden vazgeçer" deyişinin modern vergilemedeki karşılığı verginin ikame etkisidir.

vergilemede ***etkinlik ilkesi*** arasında ilişki kurar. Burada dikkat çeken diğer bir husussa vergilerin çeşitlendirilmesi veya arttırılması için otoritenin bir bahane ileri sürmesi gerekliliğidir. O dönemde mutlak iktidarı temsil eden hükümdarlar bile vergileme gibi hassasiyeti yüksek bir konuda değişikliğe gitmeyi açıklayan makul bir gerekçe ortaya koymak zorundadır. Bu bakımdan burada her ne kadar doğrudan "kanunsuz vergi olmaz" kuralından bahsetmek mümkün olmasa da bir tür "gerekçesiz vergi olmaz" kuralının var olduğu söylenebilir.

Mukaddime'nin 39. Bölümü, aşırı vergilemede ısrar eden hükümdarlara uyarı mahiyetindedir. İbn Haldun, bu bölümde vergilerin arttırılması ve yeni yeni vergiler icat edilerek vergileme sahasının genişletilmesini devletin yıkılma sebebi olarak görür. Ona göre, aşırı vergileme devleti ihtiyarlatır ve devletin vergi toplama kudretini zayıflatır. Artık devlet ulaşabildiği tüm vergi kaynaklarını kurutuncaya kadar vergi almaya devam eder ve bu, ülkenin tamamen harap olmasına kadar sürer (İbn Haldun, 1375 (2013): 667-671). Tarihsel incelemeler birçok devletin aşırı vergilemenin yol açtığı "mali yıkım" sebebiyle tarih sahnesinden silindiğini belgelemektedir.

İbn Haldun'un vergileme alanında yaptığı çarpıcı tespitlerden biri de hükümdarın ticari faaliyetler icra edip etmemesi ile ilgilidir[53]. Ona göre, hükümdarın ticaretle uğraşması, er ya da geç vergi hasılatının azalmasına yol açar. İbn Haldun, bunun gerekçesini rekabete dayandırır. Şöyle ki, piyasadaki tüccarların rekabet güçleri ortalama olarak birbirine yakındır ve ticari hayat normal akışı içindedir. Lakin hükümdarın ticaretle uğraşması, hükümdarın rekabet gücünün yüksek olmasından dolayı var olan normal akışın bozulmasına ve faaliyette bulunan tüccarların piyasadan çekilmesine sebep olur[54]. Tüccarların piyasadan çekilmesi ise kaçınılmaz olarak vergi hasılatının azalması sonucunu doğurur (İbn Haldun, 1375 (2013): 667-671). İbn Haldun'dan gelen bu açıklamalar, vasıtalı da olsa vergilemede ***iktisadilik ilkesine*** işaret eder. Esasında hükümdarın ticaretle uğraşmasının vergileme bakımından sorunlar taşıması muhtemeldir. Her şeyden önce hükümdarın ticaretle uğraşması, onun gelir ihtiyacı olduğunu gösterir ki, hükümdarın kendi ticari faaliyetlerini

[53] İbn Haldun'un bu tespiti günümüzde birçok gelişmiş ülkede kamu yönetimi için yazılı olmayan bir kural, bir teamül haline getirilmiştir. Bazı ülkeler ise bu kuralı teamül olmanın ötesine taşımış ve hükümette olanların iş hayatı ile iştigal edemeyecekleri hususunu anayasal bir kural haline getirilmiştir. Örnek için bakınız Almanya Anayasası, madde 66, Arnavutluk Anayasası, madde 89, Afganistan Anayasası, madde 151 ve madde 152, Polonya Anayasası, madde 107, Yemen Anayasası, madde 118.

[54] İbn Haldun'un dikkat çektiği bu hususun karşılığı, ilerleyen dönemde klasik iktisatçılar tarafından "dışlama etkisi" olarak adlandırılmıştır.

vergilemesinin bir anlamı yoktur. Ayrıca hükümdarın devlet hazinesinden farklı özel bir hazinesi olsa da yaptığı ticaret için gerek gördüğünde vergisel avantajlar getirmesi muhtemeldir. Tahmin edileceği üzere her iki durumda da piyasa aktörlerinin davranışları üzerinde saptırıcı etkiler oluşması muhtemeldir.

İbn Haldun'un vergilerle ilgili diğer bir tespiti de hükümdarın kendisine yakın kimselere vergisel ayrıcalıklar tanımaması üzerindedir. Ona göre, hükümdarın yakınlarına tanıyacağı muafiyet, mükelleflerin geri kalanını haksızlığa uğratır ve onları küstürür. Bu ise mükelleflerin ulaşılması zor yerlere göçmesine yol açar[55] (İbn Haldun, 1375 (2013): 688). Dikkat edilecek olursa İbn Haldun, yaptığı bu son tespitle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapar ve ayrıca genellik ilkesi ile adalet ilkesi arasında var olan güçlü ilişkiye dikkat çeker.

4. Thomas Hobbes: Leviathan

Hobbes, *Leviathan*[56] isimli eserinde vergilendirmenin sahip olması gereken temel ilkelerine yönelik bazı kesin hükümlere varır. Hobbes'e göre, Kralın koyduğu vergilere herkes uyum göstermeli ve bu vergileri gereği gibi ödemelidir. Kralın buyruğu yeterli ve kesindir. Kralın bir şeye ihtiyaç duyması, o şeyin toplumdan alınması için gerekli olan şartı sağlar ve Kral, bir şeye ihtiyaç olup olmamasına karar veren kişidir (Hobbes, 1651: 127).

Vergi almada kralın egemenliğine değinen Hobbes, her ne kadar vergilemede keyfiliğe izin veren bir bakış açısını yansıtsa da vergilere gösterilen uyumun "herkes" tarafından benimsenmesi gereğine dikkat çekerek aslında ***genellik ilkesine*** gönderme yapmış olur. Hobbes'e göre, Kral halka vergi yüklemek için bir gerekçe sunmak durumunda değildir. Diğer bir deyişle, İbn Haldun'un aktardığı üzere hükümdarlar vergiler için bir gerekçe sunmaları hususu Hobbes'te tamamen reddedilmektedir. Diğer yandan "kralın ihtiyaç duyması" ifadesi ile toplanan vergilerin kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılacağı fikri kabul edilmiş olmaktadır. Nitekim kralların devleti kendi bedenlerinde temsil ettikleri, yürütme ve yasamanın biricik sahipleri olarak gördükleri dönemin siyasi zemini böyle bir çıkarımda bulunmamızı gerektirmektedir.

Hobbes'in vergilemede dikkat çektiği bir diğer husussa vergilerin eşit olarak salınmasıdır. Ona göre eşit vergileme, eşit adalet demektir. Lakin zenginlik,

---

[55] İbn Haldun'un bu tespiti ilerleyen dönemde vergi rekabetinin teorik çerçevesini çizen Tiebout tarafından "ayağı ile oy verme" kavramı ile açıklanmıştır. Bkz., (Tiebout, 1956: 416-424).

[56] Kutsal kitaplardan Tevrat'ta geçen su canavarıdır. Leviathan sonradan Hobbes tarafından kitap ismi olarak kullanılmıştır. Bazı siyaset felsefesinin izleyeceği yolu şekillendiren bu kitapta Hobbes, leviathan kavramını her şeye egemen olan devlet için kullanılmıştır.

eşitliği belirleyen faktör değildir. Önemli olan kişilerin savunma için devlete olan ödemelerindeki eşitliktir. Yani kişinin zenginliği verginin adilane toplanması için önemsizdir. Egemen gücün kişilerden topladığı vergi, aslında kişilerin işlerini yapabilmeleri için güvenliği sağlayacak devlet kılıcının maaş ödemesinden başka bir şey değildir. Zengin veya yoksul herkes vergiler sayesinde fayda sağlar ve hayatın keyfini çıkarır. Hobbes'e göre, tüketim imkanları geniş olan zenginlerin vergiler sayesinde sağlanan güvenlikten sağladıkları fayda daha yüksektir. Bu nedenle de zenginler daha fazla vergi ödemelidir (Hobbes, 1651: 212-213).

"Eşit vergileme, eşit adalet" ifadesi ile Hobbes, ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** atıf yapmıştır. Ona göre, zenginliği oluşturan gelir ve servet farklılıkları farklı vergiler uygulanmasını gerektirmez. Dikkat edilecek olursa Hobbes'de "kanun önünde eşitlik" ile "adalet" aynı potada erimiştir. Diğer yandan Hobbes, verginin "devlet kılıcının maaş ödemeleri" karşılığı alındığını belirterek verginin kamu giderlerinin genel karşılığı olduğunu vurgulamış ve verginin savunma hizmetinden sağlanan faydaya göre alınmasına değinerek ***faydalanma ilkesine*** gönderme yapmıştır.

5. John Locke: Hükümet Üzerine İkinci İnceleme

Locke, hükümetlerin sağladığı korumadan faydalanan herkesin bu korumanın devamı için kendi payına düşeni ödemesi gerektiğini savunur. Lakin bu ödemenin yapılması çoğunluğun rızasını gerektirir. Ona göre, birinin (kralın) çıkıp kendi otoritesine dayanarak insanların rızası olmadan vergi koyması meşru değildir. Bunun yerine insanların bu hakkı bizzat veya temsilcileri aracılığıyla kullanmaları gerekir (Locke, 1690 $_{(2003)}$: 163). Locke'ın bu cümleler ile atıf yaptığı vergileme ilkesi, ileride "temsilsiz vergileme olmaz" şiarından beslenen ***kanunilik ilkesidir***. Locke'ın meşruti demokrasinin temel fikirlerini tutarlı şekilde ortaya koyan ilk düşünür olması, demokratik yapının somut çıktısı olan kanunu, vergileme sahasında da temel araç olarak görmesini sağlamıştır.

Locke, devletin yasalarla yönetilmesini öğütler. Lakin yasaları hayata kazandıran yasama gücü üzerinde de bir takım sınırlamaların olması gerektiğini savunur. Ona göre, (i) yasalar herkes için tek tip olmalıdır. Yani, yasaların zengin ya da yoksullar için farklılaşmaması gerekir. (ii) Yasalar, toplumun iyiliği için tasarlanmalı, yani insanların iyiliği için yapılmalıdır. (iii) Bireyler, kendilerinin veya temsilcilerin rızası olmadan mülkleri üzerinden vergilendirilmemelidir. (iv) Yasama organı, yasa yapma gücünü başka bir organa aktaramamalıdır (Locke, 1690 $_{(1980)}$: 75) Locke'ın yasama organının sınırlanması ile ilgili tespitlerinden ilki, vergi kanunları için de geçerli olan ***kanun önünde eşitlik ilkesidir***. Üçüncü tespitinde rızasız ve temsilsiz vergileme olmaz kuralına gönderme yapan düşünür, son tespitiyle de yasama gücünün devredilemez özellikte olduğunu

vurgular. Locke'ın bu son iki tespiti, vergilerin kanunla düzenlenmesi anlamına gelen ***kanunilik ilkesine*** yaptığı göndermeler olarak kabul edilir.

6. Montesquieu: Kanunların Ruhu Üzerine

Montesquieu, vergiler yoluyla -mutlak olarak olmasa da- insanlar arasında bir tür eşitlik sağlanabileceğini savunur. Ona göre, kanunlar yoluyla zenginler üzerine getirilen yükümlülükler, yoksullara yapılacak yardımlara dönüştürülebilir ve bu yolla eşitlik sağlanmaya çalışılabilir (Montesquieu, 1748 $_{(2011)}$: 89). Montesquieu'nun bu ifadesinin vergileme alanındaki karşılığı, ***vergilerin kanuniliği ilkesi*** ile ***müdahale ilkesidir.*** Çünkü düşünüre göre vergiler, hem zenginliklerin yeniden dağıtılmasında hem de yoksullukların giderilmesinde etkili birer araçtır.

Montesquieu'ya göre, Soylular Hükümeti dört farklı şekilde vergilemede eşitsizliğe yol açabilir. Bunlardan birincisi, soyluların kendilerini vergiden muaf tutmalarıdır. Soyluların vergiden kurtulmak için çeşitli hilelere başvurmaları ikinci yolu oluşturur. Üçüncü yol, soyluların ücret adı altında topladıkları vergileri zimmetlerine geçirmeleridir. Dördüncü ve son yolsa soyluların halkı vergi mükellefi ilan edip onlardan topladıkları vergi hasılatını aralarında üleşmeleridir (Montesquieu, 1748 $_{(2011)}$: 96). Yapılan bu tespitler içinde ikincisi, vergilemede ***genellik ilkesinin*** ihlalini vurgular.

Montesquieu, ağır vergiler hakkında çok önemli bir tespit yapar. Ona göre, ağırlaşan vergi yükleri başlangıçta mükelleflerin daha fazla çalışmasını gerektirir. Lakin mükellefler zamanla fazla çalışmaktan bıkarlar ve kendilerini tembelliğe bırakırlar (Montesquieu, 1748 $_{(2011)}$: 101). Dikkat edilirse düşünür, yaptığı bu tespit ile İbn Haldun'dan sonra verginin gelir ve ikame etkilerini hatırlatmış olur. Vergide gelir ve ikame etkilerinin varlığı ise vergilemede ***tarafsızlık ilkesinin*** ihmali anlamına gelir.

Eski aristokratik ayrıcalıkları savunan Montesquieu, Tullius'un[57] kurduğu sistemde vatandaşları varlıklarına göre altı sınıfa ayırdığını belirtir. Bu sistemde her bir vatandaşın ödeyeceği vergi, o vatandaşın yönetime katılma oranına göre ayarlanır. Bir kişinin saygınlığının büyüklüğü, o kişinin ödediği verginin çoğalmasına bağlıdır. O dönemde devletin temel ilkesine dönüşen bu uygulama için Montesquieu, adalete hizmet ettiği tespitinde bulunur (Montesquieu, 1748 $_{(2011)}$: 255). Günümüzde sınıf ayrımı yönünden onun bu tespitini savunmak mümkün olmasa da aslında o günkü sınıfsal yapı, ödeme gücü bakımından bir çeşit gösterge kabul edilebilir. Haliyle de sınıfsal yapının üst kademelerinde

57 Antik Roma Krallığı'nın MÖ. 578-535 yılları arasında tahta çıkmış kralıdır.

ödeme gücü daha yüksek olduğundan ödenen verginin yükselmesi, aynen günümüzde olduğu gibi ***adalet ilkesine*** hizmet eder.

Montesquieu'nun gönderme yaptığı bir diğer vergileme ilkesi ise tasarruf veya tutumluluk ilkeleri olarak da anılan ***iktisadilik ilkesidir***. O dönemde Rusya İmparatoru Büyük Petro, vergilerin köylülerden soylular eliyle tahsil edilip Çar'a gönderilmesi şeklinde bir yöntem uygulamaya koyar. Montesquieu bu yöntemin köylüler (mükellefler) için uygun bir yöntem olduğunu belirtir. Çünkü köylü sayısının artması Çar'a ödenen vergiyi etkilemez. Lakin soyluların köylüleri kaçırtmaması önem taşır[58] (Montesquieu, 1748 (2011): 290). Dikkat edilirse bu yöntem, günümüzdeki tevkifat yöntemine benzer. Bilindiği üzere tevkifat yönteminin idare açısından en temel avantajı, vergi toplama maliyetlerini azaltmasıdır.

Montesquieu, vergilemede kişilerce sahip olunan mülkün dikkate alınmasını haksızlık olarak değerlendirir. Ona göre, vergileme Atina'da olduğu gibi kişilerin sahip oldukları bağ ve bahçelerden elde ettikleri ürün miktarına göre yapılmalıdır. Herkesin eşit maddi gereksinimi olduğu varsayılmalı ve bu gereksinim miktarı vergi dışı tutulmalıdır. Ayrıca yararsız ürünlerden yararlı olanlara göre daha fazla vergi alınmalıdır (Montesquieu, 1748 (2011): 291). Bu ifadeleri ile Montesquieu, günümüzün asgari geçim indirimi uygulamasına ve böylelikle de vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapar. Adalet ilkesine yapılan bir diğer gönderme de yararsız ürünlere daha fazla vergi ödenmesidir. Buna göre, yararlı ürünlerin ihtiyaç duyulan ürünler olması ve bunların talep esnekliklerinin düşük olması, nispeten düşük oranda vergilendirilmelerine imkan sağlar ve böyle olunca da adalet ilkesine hizmet eder. Ayrıca vergilerin yararlı ve zararlı ürünlerde farklı uygulanmasına yönelik tespitiyle Montesquieu, vergilerin ekstra fiskal amaçlı kullanımına değinir ve ***müdahale ilkesine*** de atıf yapar.

Montesquieu'ya göre devlet, gelirini halkın gelirine göre ayarlamalıdır. Bunu yaptığında halkın huzuru ve devlet geliri artar. Devlet, zenginliğini halkını yoksul düşürerek kazanmamalıdır (Montesquieu, 1748 (2011): 292). Onun bu tespitinin vergileme ilkelerindeki karşılığı vergilemede ***ölçülülük ilkesidir***. Onun ölçülülük ilkesine yaptığı bir diğer gönderme de satış vergileri üzerinedir. Montesquieu, ürünlerin satışından alınan vergilerin ürünün fiyatından fazla olmaması gerektiğini savunur. Ona göre, ürünün değerinden fazla vergi alınmasının şartı, o ürünün bizzat devlet tarafından satmasıdır. Lakin böyle bir

[58] Tarihte buna benzer pek çok yöntem uygulandığı görülür. Lakin bu tür uygulamaların iki temel sorunu olduğu açıktır. Bunlardan birincisi vergiyi toplayanlar arasında ortaya çıkan yolsuzluk ve ikincisi de hedef hasılatı hedefinin tutturulması için mükellefler üzerindeki vergi yüklerinin ağırlaştırılmasıdır.

vergileme birçok sakıncalıdır. Montesquieu, böyle bir vergilemeyi köleliğe benzetir (Montesquieu, 1748 (2011): 293).

Montesquieu, vergilerle ilgili hükümlerin açık ve sade olması gerektiğini vurgular. Böyle olmadığında vergi ile ilgili hakların savunulması bilgi, o bilgiye sahip olunması içinse para gerekir, diye de ekler. Ona göre, vergi tahsilatı zahmetsiz olmalı, vergiler anlaşılır şekilde düzenlenmeli ve keyfi olarak arttırılmamalıdır (Montesquieu, 1748 (2011): 295). Bu tespitleriyle Montesquieu, sırasıyla vergilemede ***açıklık ilkesi***, ***iktisadilik ilkesi*** ve ***belirlilik ilkesine*** açıkça atıfta bulunur.

Toplumların yöneticilerine olan bağlılıkları ile sade ve adil bir vergi sistemi arasında önemli bir ilgileşim kuran Montesquieu'ya göre, o dönemde Müslümanların diğer ülkeleri kolaylıkla ele geçirmelerinin sırrını o ülkelerdeki adaletsiz vergi sistemleri ile açıklar. Ona göre, toplumlar hükümdarlarının bencillik ve baskıları yerine rahatlıkla işleyen sade bir vergi sistemine bağlanmayı tercih ederler. Bu sistemin başka bir milletten, yani Müslümanlardan gelmesinin önemi yoktur[59] (Montesquieu, 1748 (2011): 300). Montesquieu'nun bu tespiti o dönemde vergilemede önemli bazı temel ilkelerin Müslümanlar tarafından benimsendiğini gösterir. Birincisi, alınan vergilerin hükümdarlarının bencilce harcamaları yerine toplum yararına, yani kamu hizmetleri için kullanıldığına olan göndermedir. Bunun ilkesel karşılığı verginin ***kamu giderleri karşılığı olma ilkesidir***. İkincisi, verginin rahatlıkla ödenmesi ile kastedilen vergi tahsilinin mükellefler için en uygun zaman olarak belirlenmesidir. Gerek mükelleflerin gelir kaynaklarını koruma gerekse de devletin vergi kaynaklarının kurumasını engelleyen bu ilke, vergilemede ***uygunluk ilkesidir***. Üçüncüsü ise yine vergi mükelleflerini büyük kolaylık sağlayan sadelik ilkesi ile ilgilidir. Verginin sade ve anlaşılır bir sistemle idare edilmesi, keyfiliğin önüne geçilmesi ve dolayısıyla da mükellef haklarının korunmasında etkili olur.

7. Adam Smith: Milletlerin Zenginliği

Smith, Milletlerin Zenginliği[60] adlı eserinin Beşinci Bölümünde kamu maliyesi üzerine değerlendirmelerde bulunur ve çok açık şekilde dört vergileme ilkesine işaret eder[61].

---

[59] Nizamü'l-Mülk'ün ünlü *Siyasetname* adlı eserinde de bu tespite yer verilir. Buna göre Irak'taki Müslümanlar, Sultan Mahmut Kirman'a (Gazneli Mahmut) mektup göndererek birkaç hususla birlikte keyfi olarak alınan vergilerden şikayet ederler. Bunun üzerine Sultan, Irak'a sefer düzenler ve burayı ele geçirir (Nizamü'l-Mülk, 1092 (2009): 87).

[60] Altın ve gümüşü ulusal zenginliğin kaynağı olarak gören merkantilizme eleştirel bir gönderme ile başlıklandırılmış bu eser, liberal ideolojinin temel esaslarını ortaya

Smith'e göre, öncelikle hükümetin masraflarını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkan ölçüsünde en yakın oranda, yani, devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır (Smith, 1776 (2006): 927). Buna göre yapılması gereken ilk tespit, verginin kamu giderlerine katılmanın bedeli olduğudur. Smith, ayrıca "kendi güçlerine imkan ölçüsünde" ifadesi ve devamında geçen "yararlandığı (sahip olduğu) gelir oranında" ifadesi ise sonradan modern vergilemenin ayrılmaz değeri haline gelecek olan "mali güce" ve dolayısıyla da vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapar.

Smith'in vergilemede dikkat çektiği ikinci ilke, belirlilik ve muayyenlik olarak da zikredilen ***kesinlik ilkesidir***. Ona göre, her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi, kesin olmalı ve keyfi olmamalıdır. Ödeme vakti, ödeme biçimi, ödenecek miktar; hepsi, yükümlü için ve bütün öbür kimseler için belli ve açık seçik olmalıdır (Smith, 1776 (2006): 928). Kesinlik ilkesi, günümüzde yasallık ilkesiyle birbirini tamamlayan bir ilişki içindedir. Buna sebep yasallık ilkesinin somut çıktısı konumunda olan kanunların emredici birer belge olmalarıdır. Lakin kesinlik ilkesine işaret eden Smith, vergilerin kanunla düzenlenmesi gereği üzerinde durmamıştır. Kaldı ki, Smith'in yaşadığı dönemde böyle bir husus üzerinde durmaması olağandır. Zira o dönemde vergilerle ilgili düzenlemeler, Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası'nda tartışılarak kanunlaşmaktadır.

Smith'in vergilemede dikkat çektiği üçüncü husus ise şöyledir: Her vergi, yükümlüye ödemenin uygun gelmesi en olası zamanda ya da biçimde devşirilmek gerekir (Smith, 1776 (2006): 928). Buna göre, verginin alınma zamanı mükellefi adına elverişi bir döneme denk getirilmeli ve böylelikle ***uygunluk ilkesi*** gözetilmelidir. Vergilemede uygunluk ilkesine riayet edilmemesinin kaçınılmaz sonucu mükellef davranışları ve ekonomik faaliyetler üzerinde

---

koyar ve sanayileşmenin altyapısını oluşturan işbölümü ve uzmanlaşmaya geniş ölçüde yer verir. Bu eseri ile Smith, o dönemde ahlak felsefesinin bir parçası olarak görülen ekonominin ayrı bir bilim dalı olarak ele alınmasını sağlar. Milletlerin Zenginliği, iktisat ve diğer sosyal bilimler alanlarında halen önem ve değerini koruyan temel bir kaynaktır.

[61] Devletin vergilemeyi belli ilkeler çerçevesinde toplaması gerektiği hususu Adam Smith'ten hemen önce Gottlob von Justi (1771) tarafından da dile getirilmiştir. Justi, vergilendirmeyle (i) kişilerin sermayelerinin azaltılmaması, (ii) refahlarına zarar verilmemesini ve (iii) temel özgürlerinin ihlal edilmemesi gibi çok daha katı ilkeler ortaya koymuştur. Lakin Justi'nin benimsediği devletin gelirlerinin tamamının mülk (patrimuan) gelirlerinden oluşması ve vergileri ikincil finansman aracı olarak görmesi (Backhaus ve Wagner, 2005: 5) Smith'in ortaya koyduğu ilkeleri modern zamana çok daha uygun hale getirmiştir.

saptırıcı etkiler oluşmasıdır. Tarafsız devlet anlayışının mimarı kabul edilen Smith'e göre bu kabul edilebilir değildir.

Smith'e göre, her vergi öylesine düzenlenmelidir ki, halkın cebinden, devlet hazinesine getirdiğinin yanı sıra aldığı miktar hem imkan ölçüsünde az olsun hem de halkın cebi dışında olabildiğince az süre kalsın (Smith, 1776 (2006): 929). Bu alıntısıyla Smith'in dikkat çektiği dördüncü ilke, ***iktisadilik ilkesidir.*** Tasarruf ve tutumluluk şeklinde de zikredilen bu ilke, vergilemenin masraflarını düşük tutmak ve bu sayede elde edilen hasılatı çoğaltmak anlamına gelir. Bu ilkenin kapital sermaye birikimine elverişli bilimsel üretim yapan Smith'in kaleminden çıkmış olması şaşırtıcı değildir.

8. David Ricardo: Politik İktisadın ve Vergilemenin İlkeleri

Ricardo, ünlü eserinin aşar vergilerini ele aldığı kısımda -her ne kadar klasik ekole dahil bir iktisatçı olsa da- devletin vergiyi piyasayı düzenlemede bir araç olarak kullanabileceğine dikkat çeker. Ona göre, artan tahıl ithalatı tarım arazilerine olan talepte düşüşe yol açar. Bu nedenle devlet, ithal tahıla vergi koymalı ve arazi sahiplerini korumalıdır (Ricardo, 1817 (2008): 168). Bu tespiti ile Ricardo, şaşırtıcı biçimde vergilemede ***müdahale ilkesine*** işaret eder. Ricardo'nun vergilere yüklediği bu misyon, -her ne kadar yüz yirmi yıl sonrasında literatüre çok ciddi katkılar sunacak olan J. M. Keynes sayesinde çok daha bariz hale gelecekse de- kendisinin borsa simsarı olmasıyla ilişkilidir.

Ricardo tüm mallar üzerine aynı oranda uygulanacak bir verginin eşitlikçi bir vergi olamayacağını savunur. Ona göre, böyle bir durumda kanun koyucunun amaçladığından bağımsız olarak vergide etkinlikten ve istenilenden bir sapma meydana gelir (Ricardo, 1817 (2008): 223). Ricardo'nun burada atıf yaptığı vergileme ilkesi, ***etkinlik ilkesidir***. Ona göre, devlet adil bir vergi sistemi kurmak istiyorsa vergiyi karlar üzerinden üreticilere değil, fiyatlar üzerinden tüketicilere yüklemelidir. Zira karlar üzerinden alınacak bir vergi, toprak sahiplerini veya hissedarları etkilemeyecek, önceden olduğu gibi aynı rantı ve temettüyü alma imkanı devam edecektir. Lakin toprak ürünleri üzerine konulacak bir vergi fiyatların artmasına yol açacak ve bu yolla tüketicilere yansıyacaktır (Ricardo, 1817 (2008): 151). Görüldüğü üzere Ricardo'nun etkinlik ilkesine yüklediği anlam bugünkü yorumlara oldukça yakındır ve Ricardo savunduğu liberal yaklaşıma bağlı olarak adalet ilkesi yerine etkinlik ilkesini öne çıkaran bir tutumdadır.

Tüm toprakların aynı miktarda vergilendirilmesi Ricardo'ya göre, adil bir tutum değildir. Ona göre buradaki adaletsizliğin sebebi, verimsiz toprak sahipleri ile verimli toprak sahiplerinin ödemek zorunda olduğu vergi sabit olduğunda

verimsiz toprak sahiplerinin elde ettiği kârın düşük olmasından kaynaklanır. Lakin vergiler sebebiyle ürün başına fiyat artışı olacağından bu vergiler tüketiciler tarafından karşılanır. Bu durumda fiyat artışlarından en çok fayda sağlayanlar verimli toprak sahipleri olur. Zararın çoğu tüketicilere kalır (Ricardo, 1817 (2008): 175). Ricardo'nun vergilemede dolaylı vergileri ön plana çıkaran bu tutumu, vergilemede etkinlik ilkesini savunan günümüz teorisyenleri için uygun bir referanstır.

9. Frederic Bastiat: Hukuk

Bastiat, tüketim vergileri sebebiyle yoksullardan zenginlere bir tür refah transferi yapıldığını iddia eder. *Hukuk* adlı eserinde yazar şöyle der: *"Bizler vergi ödemeden şarap, tuz ve tütün alamayız. Ödediğimiz vergilerin bir kısmı, kanun yoluyla bizden daha zengin olanlara bazı ayrıcalıklar ve sübvansiyonlar vasıtasıyla aktarılır"* (Bastiat, 1849 (2004): 12). Hiç şüphesiz ki, onun bu sözleri vergilemede ***kanunilik ilkesine*** yapılan eleştirel bir göndermedir. Bastiat vergilerin kanunla düzenlenmesine karşı değildir. Lakin o, kanunla getirilen vergilerin meşruiyetini sorgular ve zenginlerin kanunları kendi yararlarına kullanabildiklerine işaret eder. Zenginlerin kanunları kendi lehine olacak şekilde kullanmaları ise vergilemede ***genellik ilkesinin*** zayıflatılması olarak yorumlanır. Bastiat, halkın da zenginler gibi kanunları kendi yararına kullanabilmesi gerektiğini belirtir. Ona göre bunun tek yolu, halkın seçmen olarak yönetime katılımıdır (Bastiat, 1849 (2004): 13). Demokratik bir düzeni işaret eden Bastiat'ın böylelikle etkin ve herkesin faydasına olabilecek bir vergileme sisteminin "temsilsiz vergileme olmaz" düsturuyla birleştirdiği görülmektedir.

Bastiat, vergileme yetkisinin bu şekilde kullanımını yasal yağma[62] olarak adlandırır. Ona göre, sübvansiyonlar, gümrük tarifeleri, korumacılık, kamusal eğitim, asgari ücret ve artan oranlı vergileme yasal yağmanın araçlarıdır (Bastiat, 1849 (2004): 18) [63]. Bastiat, endüstrilerin devlet eliyle kârlı hale getirilmesini özgürlüklerin değiş-tokuşu olarak görür ve böyle bir değiş-tokuş esnasında arttırılan endüstriyel karlılığın mükelleflere yük oluşmasının kaçınılmaz olduğunu vurgular (Bastiat, 1849 (2004): 66). Dikkat edilecek olursa, yasal yağma kavramı ile Bastiat vergilemede ***müdahale ilkesini*** eleştirir. Bireysel özgürlüklerini öne çıkaran düşünür, devlet müdahalesinin minimum seviyede

[62] İlk kez Bastiat tarafından kullanılan bu kavram, liberal düşüncede serveti yeniden dağıtmak için yasayı kullanma eylemini tanımlar. Bastiat'a göre, yasal yağma, yasanın *"bazı kişilerden kendilerine ait olmayan şeyleri başkalarına vermek için almasıdır"*. Kavram, vergilemede müdahale ilkesini eleştirmek için kullanılır.

[63] İlk bakışta bütün sayılan araçların yoksullar lehine göründüğü halde bunların zenginler lehine bir araç olarak sayılması oldukça dikkat çekicidir.

olması gerektiğini savunur. Bastiat'a göre, idari yetkilerin sınırlı olması ve vergilerin mümkün olduğunca hafif ve eşit olarak uygulanması, ülke refahının gelişimine katkılar sağlar (Bastiat, 1849 (2004): 73). Bastiat, devletin insanları vergileme vasıtasıyla eşitlemeye çalışması, insan doğasına aykırı, yapay bir eylem olarak görür. Ona göre, sosyal formların gelişimi müdahale ile değil, özgürlüğün temini ile mümkündür.

10. John Stuart Mill: Politik İktisadın İlkeleri

Mill, vergilerin ürün maliyetleri ve haliyle de fiyatları üzerinde etkili olduğu gerçeğini öne çıkarır. Ona göre, vergiler kaçınılmaz olarak piyasa koşulları üzerine etki eden araçlardır. Lakin vergiler her ne kadar fiyatları arttırsa da bir arz sorunu oluşturmaz. Sadece vergiler sebebiyle daha fazla ödeme yapılacağı için bu, diğer malların talebinde bir azalma meydana getirir (Mill, 1848 (1965): 19-21). Dikkat edilecek olursa Mill, vergilere karşı daha ılımlı bir tutum içindedir. Lakin bu tutum içinde dahi bir liberal düşünür olarak Mill, vergilerin müdahale aracı olarak kullanımına temkinlidir.

Mill'in vergileme ilkelerine dair tespitleri ağırlıklı olarak Smith tarafından ortaya atılan dört temel ilke üzerinden şekillenir. Buna göre Mill ilk olarak eşitlik ilkesinin hatalı muhakeme edilmeye müsait olduğunu vurgular. Eşitlik ilkesinin vergileme sahasına uyarlanmasının nedenini, diğerlerinde olduğu gibi vergilerin de hükümet inisiyatifinde olmasına bağlar. Mill'e göre, hükümet kişiler arasında herhangi bir ayırım yapmamalıdır. Ayrıca herkes, üzerindeki vergi yükünü olabildiğince eşit ve katlandıkları fedakarlıkları da en az düzeyde hissetmelidir. Böylelikle "herkes" vurgusu ile Mill, vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmış olur.

Mill, bir kişiye düşen yükün adil olandan daha düşük olması durumunu diğer bir kişinin artan yükü olarak yorumlar. Bu sebeple vergilemede eşitlik, vergilemede miktar eşitliği olarak değil, politik bir ilke olarak fedakarlıkta eşitlik olarak tanımlanır. Ona göre, hiç kimse hükümet harcamalarına katkı sağlamak üzere diğerlerinin üzerinde olandan daha fazla bir yük hissetmemelidir. Mill, vergilemede adalet ilkesinin de yanlış değerlendirildiğini vurgular. Daha fazla servet sahibi olanların daha fazla vergi ödemesi, ona göre, adaleti sağlamak için sakat bir düşüncedir. Bunun sebebi vergilerde ***faydalanma ilkesinin*** benimsenmemiş olmasıdır. Ona göre, bir kişinin daha fazla servet sahibi olması, onu diğerlerinden daha fazla kamu güvenliği hizmeti aldığını göstermez. O kişi de herkes gibi aynı miktarda kamu hizmetinden yararlanır (Mill, 1848 (1965): 258-259). Mill'in burada yaptığı tespitler, sonraki dönemde birçok maliyeci tarafından vergilemede adalet ilkesinin faydalanma ilkesi kapsamında ele

alınmasına imkan sağlamış ve bu konuda birçok tartışmanın yapılmasına yol açmıştır.

Mill, artan gelirin artan oranda vergilendirilmesine karşı çıkar. Ona göre, artan oranlı vergilendirme yüksek gelir gruplarını değil, orta gelir gruplarını baskı altına alır. Zira bir sonraki dilime giren orta gelir grubundakiler vergiler sayesinde bir alt gruba düşebilir. Mill, artan oranlı vergilemeyi eleştirse de kişilerin makul seviyede yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli olan gelirin vergiden muaf tutulabileceğini savunur (Mill, 1848 (1965): 261). Mill'in bu tutumu vergilemede ***adalet ilkesi*** için bir öneri niteliğindedir.

Mill'e göre, tasarrufların vergi dışı tutulmadığı hiçbir gelir vergisi adil değildir. Lakin tasarrufları vergiden muaf tutan düzenlemelerin hileli avantajlar sağlamaması gerekir. Örneğin kişi bir yandan tasarruf yaparken diğer yandan hayatını idame ettirmek için borç alabilir ve böylelikle tasarrufundan sağladığı geliri vergi dışına çıkarabilir Bu nedenle vergi sistemi bu tür hileli davranışları bertaraf etmelidir. (Mill, 1848 (1965): 266). Mill'in tasarrufların vergi dışında tutulmasına dair tutumunun modern vergilemedeki anlamı, vergilerin teşvik aracı olarak kullanılmasıdır. Modern vergilemede tasarruf, vergi kaynaklarından biri olan servetin varlık sebebidir. Dolayısıyla tasarrufların vergi dışı bırakılması, sermaye birikim süreci için yapılan bir tür kamusal katkıdır. Bu ise vergilemede ***müdahale ilkesine*** örtük bir gönderme olarak yorumlanabilir.

Son olarak Mill, aşırı vergilemenin ekonomi üzerinde olumsuz sonuçlar doğuracağına dikkat çeker. Üretim üzerinde görülen daralma ve kamusal işleyişte ortaya çıkan rüşvet aşırı vergilemenin kaçınılmaz sonuçlarıdır. Devletin aşırı vergilemeden kaçınması yerindedir (Mill, 1848 (1965): 313-314). Dikkat edilecek olursa bu tespiti ile de Mill, alışılagelmiş bir liberal olarak devletin aşırı vergileme yoluyla piyasaya olan müdahalelerinin ekonomiye zararları olabileceğini vurgulamaktadır.

11. Lorenz von Stein: Vergileme Üzerine

1860 yılında yayınlanan Kamu Maliyesi Ders Kitabı'nın "Vergileme Üzerine" adlı bölümünde Stein, vergileri diğer tüm kamu gelirlerinden oldukça farklı bir gelir olarak ele alır. Stein'e göre *"vergileme, devletin anayasa ve idaresi gereği, bireylerin ekonomik gelirlerinin bir kısmının onlardan alındığı bölümü temsil eder"* (Stein, 1860 (1994): 28-29). Verdiği bu tanımla düşünür, vergiye bireyin toplumla uyumunu ifade eden bir müessese olma rolü yükler. Ona göre, ödediği vergiler sayesinde birey, toplum sayesinde elde ettiğinin bir kısmını topluma bir geri verir. Stein'in bu tespiti ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi*** olarak somutluk

kazanır. Ayrıca Stein'in vergiyi anayasaya dayandırması, verginin ***yasallık ilkesine*** yaptığı bir atıf olarak değerlendirilebilir.

Yaşadığı dönemde Stein, vergilemenin diğer cebri ödemelere kıyasla oldukça yeni bir kurum olduğunu ifade eder[64]. O dönemde istisnaları olmakla birlikte vergileri anayasal bir düzene dayandırması bakımından bu tespitin doğru olduğu görülür. O'na göre vergileme, devletin şahsi ekonomik kapasiteleri anayasal olarak değerlendirmeye kalkışmasıyla ortaya çıkar. Vergilemenin tam manasıyla ortaya çıkması ise ancak yasalar yoluyla hareket eden bir halk iradesinin devletin ekonomiye müdahale etmesine izin vermesi ile gerçekleşir (Stein, 1860 $_{(1994)}$: 30). Stein bu tespiti ile vergiler yoluyla gerçekleşen ***müdahale ilkesine*** açık bir gönderme yapar. Ayrıca Stein, vergilendirme işlemi için kişilerin ekonomik kapasitelerini ortaya çıkarmaya çalışan bir devletin ödeme gücü ilkesini dikkate alması gerektiğini ima eder.

Stein, vergilemeyi iktisadi, mali ve kamu ekonomisi ilkeleri çerçevesinde ele alır. Toplumun sınırsız ihtiyaçlarını karşılamak için bir araç olarak kullanılan vergi, özel ekonomik birimlerin faaliyetlerini sınırlandırmamalı; vergi, tarafsız olmalıdır. Aksi durumda özel sektöre hasar veren bir vergileme söz konusu olur ki, böyle bir vergileme kendi kaynağına da zarar vermiş olur. Bunun yanı sıra (i) devletin sermaye oluşumuna katkı sağlayan ekonomik birimlerden gereğinden fazla vergi almaması, (ii) vergi ödenme süresinin minimum olacak şekilde düzenlenmesi ve (iii) devletin vergi hasılatını reel değerini koruyacak şekilde değerlendirmesi gerekir (Stein, 1860 $_{(1994)}$: 32-34). Dikkat edilecek olursa bu tespitleri ile Stein, vergilemede ***tarafsızlık ilkesi*** başta olmak üzere ***iktisadilik ilkesine*** gönderme yapar ve vergi hasılatının reel değerinin korunmasına -bu konuya ilerleyen dönemde katkılar sağlayan Olivera ve Tanzi'den önce- işaret eder.

12. Leonard Trelawny Hobhouse: Liberalizm

Hobhouse, sosyal liberalizmin önde gelen ve en eski savunucularındadır. Ona göre, vergilerin tarafsızlık ve genellik ilkelerini uygulayan bir kanunla sabitlenmesi yeterli değildir. Vergiler değişen kamusal ihtiyaçlara uyumlu olarak ayarlanabilir olmalıdır. Bu ise yasamadan ziyade yürütme organı için daha uygundur. Hükümetin mali konulardaki uygulamaları, kanun koyucu tarafından sürekli bir biçimde denetlenmelidir. Bu, aynı zamanda neden "temsilsiz yasama olmaz" ifadesi yerine "temsilsiz vergileme olmaz" dendiği yönünde bir

[64] Modern dönemde verginin devlet için en önemli gelir kaynağı olduğu tartışmasız bir gerçektir. Lakin geçmiş dönemlerde patrimuan gelirlerin toplam kamu gelirleri içindeki payı, vergilere oranla üstündür. Dolayısıyla Stein'in bu tespiti o dönem için yerinde bir tespittir.

açıklamadır (Hobhouse, 1911 (1945): 25-26). Vergilemede ***esneklik ilkesine*** kapalı bir gönderme yapan Hobhouse, vergilemede ***kanunilik ilkesi*** için kendisinden önce ortaya konulan katı tutumu yumuşatır.

Devletin vergileme yoluyla bireylerin özel mülkiyetinden bir parça almasını bir tür kamusal ihtiyaç ve bireylerin de vergi ödemesini güvenlik hizmeti temini sağlayan bir tür ücret olarak kabul eden Hobhouse, yoksulların faydası için zenginlerin vergilendirilmesinin adil olmadığını, bunun tam anlamıyla gasp anlamına geldiğini ileri sürer. Böyle bir durumda kamu kaynaklarının tükenmesini şiddetli bir ekonomik düzensizliğin belirtisi olarak yorumlar (Hobhouse, 1911 (1945): 187). Vergi gelirlerinin neden özellikle yoksullara gitmesini gerektiğini sorgulayan Hobhouse, vergi verenin soyulduğuna işaret eder ve vergi gelirinin yoksullara transfer edilmesini eleştirir. Halbuki zengin ve yoksul kimseler aynı toplumun eşit üyeleri olmaları dolayısıyla vergilerin iki tarafın da ortak yararına kullanılması gerektiğini ifade eder (Hobhouse, 1911 (1945): 208). Onun bu tespitleri çok açık olmasa da verginin karşılıksız olma özelliğine ve verginin yeniden dağıtıcı işlevini eleştiri niteliğindedir. Hobhouse, vergilemede ***faydalanma ilkesi*** yönünde katkılar sunar. Burada dikkat edilmesi gereken husus, Hobhouse'un vergilemede adalet ilkesine karşı çıktığı şeklinde bir yoruma ulaşılmamasıdır. Hobhouse zenginden daha fazla vergi alınmamasını değil, toplanan vergi gelirinin toplumun tüm üyelerinin ortak faydasına olacak şekilde kullanılmasını ifade eder.

13. Knut Wicksell: Yeni Bir Adil Vergileme İlkesi

Wicksell, ödeme gücü ve oransal fedakarlığı, kamusal alanda vergi dağılımını meşrulaştırmak için kullanılan ilkeleri değerlendirir. Buradan yola çıkan düşünür, sadece politik talepler için değil, aynı zamanda sosyal adalet talepleri için de vergileme yetkisinin sınırlarını sorgular (Wicksell, 1896 (1994): 73). Wicksell tarafından yapılan bu sorgulama, ilerleyen dönemde anayasal iktisat ekolü için bir düstura dönüşür. Anayasal iktisat ekolü, devlete ait olan yetkilerin kötüye kullanımına işaret ederek sadece vergileme yetkisinin değil, para basma, borçlanma, harcama, bütçeleme gibi devlete ait olan tüm yetkilerin sınırlanması gerekliliği üzerinde durur.

Vergilemede adalet sorununu vergi yansıması/yükü üzerinden ele alan Wicksell, vergi yansımasına gerçekçi ve kalıcı bir çözüm bulmanın güç, hatta imkansız olduğunu ileri sürer. Ona göre, var olan bir diğer güçlükse adalet kavramının değişken, göreceli ve belirsiz olmasından kaynaklanır. Getirilen her çözüm, çözümü getiren kişinin yaşam tarzına, empati ve antipatilerine göre şekillenir. Wicksell, "faydalanmaya göre vergileme" ile "ödeme gücüne göre vergileme"

ilkelerini ayrı ayrı ele alır[65]. Ona göre, vergileme alanındaki temel zorluk, bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanmalarının devlete olan maliyetinin belirlenmesidir. Bunun yanı sıra mükelleflere sunulan herhangi bir hizmeti içermeyen borç faiz ödemeleri ile yoksullara yapılan ve dolayısıyla sadece belli bir kesime fayda sağlayan transferler de oluşan maliyetleri farklılaştırır ve var olan zorlukları daha da artırır (Wicksell, 1896 $_{(1994)}$: 73-74).

Wicksell, vergilemede gönüllü rıza ve oybirliği ilkesini ele alır ve bu ilkelerin benimsenmesi halinde ekonomik işleyişte çok sayıda değişik durumun ortaya çıkacağını savunur. Ona göre, vergilerin dağılımı gönüllü rıza ilkesine dayandırıldığında devlet tarafından sunulan çok sayıda hizmet, özel ekonomik birimler tarafından sunulmaya başlanır. Vergilemede gönüllülük, kamusal hizmet maliyetlerinin düşürülmesi yönündeki seçmen taleplerini artırır (Wicksell, 1896 $_{(1994)}$: 91). Wicksell'in verdiği bu açıklamalar vergilemede ***etkinlik ilkesine*** değer verdiğini gösterir. Ona göre, vergilemede gönüllü rıza ilkesinin kabulü, adalet tartışmalarının ikinci plana bırakılmasını sağlar.

Wicksell, "fiyat" ve "vergi" kıyaslaması yapar ve böylelikle kamu hizmetleri finansmanında bunlardan hangisinin kullanılması gerektiğini sorgular. Ona göre, faydalanma ilkesi öne çıkarıldığında finansman aracı olarak fiyat kullanılmalıdır. Fiyatın finansman aracı olarak kullanılması halinde kişiler, sunulan hizmetin değerinden daha fazla ödeme yapmaya zorlanamayacaktır (Wicksell, 1896 $_{(1994)}$: 98). Görüldüğü üzere Wicksell, vergilerin cebri yolla alınması yerine onların gönüllü birer ödeme aracına dönüştürülmesi yönünde katkı sunar. Kaldı ki, kendisi vergilemede gönüllü değişim ilkesini, yeni bir adil vergileme ilkesi olarak savunur. Ona göre, verginin bir tür fiyata dönüşmesi halinde yapıla gelen adalet tartışmaları son bulur.

14. Erik Lindahl: Adil Vergileme - Olumlu Bir Çözüm

Wicksell gibi Lindahl da açıklamalarını mükelleflerin kamu hizmetlerine olan taleplerini açıkladığı ve oluşan tercihlere bağlı olarak ortaya çıkan fiyatları, gönüllü olarak ödedikleri "gönüllü değişim" varsayımı üzerine kurar. Lindahl, vergilemede adalet ilkesine yoğunlaşır ve öncelikli olarak mükellefleri "varlıklı" ve "yoksul" olmak üzere ikiye ayırır. Her birinin kamu harcamalarına katılımının

[65] Wicksell'in başlattığı bu tartışma, maliye literatüründe halen devam etmektedir. Buna göre, liberal kanadı oluşturanların birçoğu vergilemede faydalanma ilkesini, sosyal devlet taraftarı olanların çoğu ise ödeme gücü ilkesini savunur. Diğer yandan faydaya göre vergileme, vergilemede etkinlik ilkesinin ön şartı olarak kabul edilirken ödeme gücüne göre vergilemenin de adalet ilkesine hizmet ettiği ileri sürülür. Hal böyle olunca da Wicksell tarafından başlatılan tartışma etkinlik ve adalet ilkeleri arasındaki çatışmanın incelendiği "optimal vergileme literatürü" ne taşınmış olur.

eşit miktarda olması durumunda -vergi olarak- verilen miktarın göreceli değerinin asıl sorun olduğunu ifade eder. Ona göre, bu gruplardan birinin toplam maliyete katılma payı, diğer grubun katılma payına göre belirlenir. Her bir grup, kendi tercihleri tarafından belirlenen talep eğrisi ile diğer grup tarafından belirlenen arz eğrisine sahiptir. Bu durumda gruplardan birinin kamu mallarına olan talebi, diğer grup için fiyattır (Lindahl, 1919 $_{(1994)}$: 168-169). Dikkat edilecek olursa Lindahl burada oranlı fedakarlığa yönelik bir eğilim göstermektedir. Diğer bir deyişle, adalet ilkesini oranlı fedakarlık görüşüyle sağlamaya çalışmaktadır. Bu durum kişilerin finansmana katılımın mutlak tutar üzerinden değil, kişinin içinde bulunduğu varlık/yokluk durumlarına göre nispi olarak belirlenmesinin adalete ulaşmada daha etkin olacağı şeklinde ortaya konulmaktadır. İfadenin devamında ise kamu hizmetlerine artan talebin toplum için bir fiyat meydana getirmesi vurgulanmaktadır. Zira bu talep artışı varsıl ve yoksul herkes tarafından finanse edilecek ve ancak burada yoksul açısından -gelir seviyesine oranla- fazladan bir maliyet ortaya çıkacaktır.

Lindahl'ın yaptığı bu izahta iki grup birbirine bağımlı olduğundan aralarında bir pazarlık süreci oluşur. Pazarlık süreci, kişilerin tercihine ve kamu malının finansmanına katılma payı olan vergiye bağlıdır. Denge sağlanması durumunda kamu malının sağladığı marjinal fayda ile verginin sebep olduğu maliyet birbirine eşitlenir. Literatürde bu eşitliğin sağladığı fiyata, "Lindahl fiyatı" denir.

Lindahl, vergi kanunları oluşturulurken tüm mükelleflerin kendi ekonomik çıkarlarını savunmalarına imkan sağlayan eşit durumda olmaları sağlanırsa, her bireyin kamu hizmetlerini kendi değerlendirmeleri nispetinde bir vergi miktarı ödemeye rıza göstereceklerini ileri sürer. Ona göre bu, piyasadaki aynı malların aynı fiyata satılmalarını sağlayan temel iktisadi ilkenin sonucuna benzer (Lindahl, 1919 $_{(1994)}$: 173). Dikkat edilecek olursa Lindahl'ın açıklamaları da vergilemede ***faydalanma ilkesini*** öne çıkarır.

15. Frank Ramsey: Vergileme Teorisine Bir Katkı

Ramsey, vergileri önce bireylerden devlete doğru, sonrasında da devletten bireylere doğru oluşan bir gelir transferi olarak ele alır. Oluşan bu transferler, vergilerin yansımasına ve vergi hasılatının kullanılma bağlı olarak talep sürecini hafif bir değişikliğe uğratır (Ramsey, 1927: 47). Ona göre vergilemede öne çıkması gereken ilke, ***etkinlik ilkesidir***. Ramsey, teorisini oluştururken vergi oranı ve mal talebiyle birlikte işgücünü de dikkate alır. Buna göre, eğer emek arzı mutlak olarak inelastikse elastikiyeti yüksek ve düşük olan her iki malın da eşit olarak vergilenmesi gerektiği belirtir.

Ramsey teorik bir zemine oturttuğu bu düşüncelerine dair somut örnekler verir: (i) Motor vergilerinde, yolların uğradığı hasarın giderilmesi için gereken kısmın ayrılması gerekir. Ayrılan kısmın mümkün olduğunca oluşan hasara eşit olması gerekir. Motor vergileri kısmen petrol üzerine kısmen de motorlu araçlar üzerine konulmalı ve bunlar arasındaki tüketim oranları değiştirmemelidir. Ayrıca bu vergiler motor üreticisi olan Ford ve Morris arasında dağıtılmalı ve böylece her ikisinin de çıktı miktarını eşit olarak düşürmelidir. (ii) Talepleri birbirinden bağımsız iki mal üretimi için aynı kaynaklar kullanıyorsa bunlardan talep elastikiyeti en düşük olan mal, en fazla şekilde vergilenmelidir. (iii) Malların birbirine rakip veya birbirlerinin tamamlayıcısı olmaları durumunda vergiler bu malların tüketim oranlarını değiştirmemelidir (Ramsey, 1927: 58-59).

Ramsey'in vergileme konularını ele alış biçimi, sonrasında optimal vergileme konusunda çok geniş bir tartışma alanı açmıştır. Öyle ki tartışma alanı sadece harcama vergileri ile sınırlı kalmamış diğer vergi kaynakları ile birlikte refah iktisadı içindeki tartışmalara da dahil olmuştur. Bu durum vergilemede etkinlik ilkesinin ön plana çıkmasına ve devam eden tartışmaların meydana gelmesinde etkili olmuştur.

B. Siyasi ve Hukuki Metinler

Verginin varlığıyla ilgili tarihin bilinen en eski kayıtları milattan önce 3300 ile 3200 yılları arasına denk gelir. Öyle ki, yapılan kazı çalışmalarında Akrep Krala[66] ait lahitteki yazıların önemli bir kısmı vergilere aittir. Ayrıca Dicle ve Fırat nehirleri üzerinde yapılan ilk sulama kanalları için vergilere başvurulduğu bilinir. Yine İnka İmparatorluğu'nun ele geçirdiği kabileleri -sahip oldukları zenginliklere ve ödeme aracı olarak kullandıkları ürünlere göre- vergilendirdiği ve topladığı bu vergilerin bir kısmıyla şehir yollarının yapımını karşıladığı ortaya çıkarılır (Samson, 2002: 22-23). Vergilerin varlığına işaret eden bu ilk kayıtlar dışında vergileri belli bir ideal çerçeveye almaya çalışan ve böylelikle de vergileme ilkelerine atıf yapan siyasi ve hukuki metinler de vardır. Kronolojik olarak ele alındığında bizim bu çalışma için tespit edebildiğimiz belgeler şunlardır.

[66] Antik Mısır siyasal ideolojisinde akrep, tanrılar ile kralların iktidarını simgeleyen figürdür. Akrep Kral ise Antik Mısır'ın Nekhen kentinde hüküm süren yerel bir kraldır. O, kendisine ait olduğu düşünülen topuz başındaki akrep tasvirlerinden dolayı bu isimle anılmıştır.

1. Hz. Ali'nin Ahidnamesi[67]

Hz. Ali'nin 650 yılında Mısır'a vali olarak atadığı Malik bin Haris'e hitaben yazdığı bu metinde Hz. Ali'nin şehir idaresi konusunda tarihi şahsiyetine, İslam ve ahlak esaslarına uygun bir takım tavsiyelerde bulunduğu ve öğütler verdiği görülür. Her zaman Allah'tan korkmayı, Ona itaat ve ibadet etmeyi, Hz. Peygamber'in sünnetine uymayı, nefsin meşru olmayan isteklerine kapılmaktan kaçınmayı telkinle başlayan bu emirname, sadece o çağda değil, asırlar boyu her yer ve devirde halkı idare mevkiinde bulunan devlet adamları için özlü bir adalet ve fazilet kılavuzu olacak mahiyette çok sayıda öğüt vermiştir (Ceyhan ve Kayaokay, 2018: 51).

Ahidnamede vergiler ve vergileme hakkında da bir takım emirler bulunur. Hz. Ali'nin valisine verdiği ilk emir, vergi toplayacak olan memurların hali ile ilgilidir. Ona göre, vergi toplayacak kişilerin işin ehli ve ahlaklı insanlar olmalarına dikkat edilmelidir. Bu kimselerin halkın malına göz dikmelerine, yolsuzluk yapmalarına engel olmak için bunlara verilecek ücretlerin nispeten fazla olmalı ve bu kimseler gizlice denetlenmelidir. Çünkü vergi toplama işi, mahiyeti ve yapısı gereği kişiyi nefsine uymaya zorlayabilir (Ceyhan ve Kayaokay, 2018: 76-77). Dikkat edilecek olursa verdiği bu emirle Hz. Ali, ahlaklı olmanın gerekliliklerini hatırlatarak zımnen de olsa vergilerin hakça toplanmasına ve vergi hasılatının korunmasına dikkat çeker. Onun bu uyarısı vergilemede ***iktisadilik ilkesine*** kapalı bir göndermedir.

Hz. Ali'nin verdiği ikinci emir, vergi yükü ve bu yükün dağılımıyla alakalıdır. Vergile öyle bir yapılmalıdır ki, ne çok ağır olup mükellefe zarar versin ne de çok az alınıp başkasına…. Alınan vergiler şehrin eksikliklerini gidermede kullanılmalıdır. Vergilemede amaç, sadece hasılatı arttırmak olmamalıdır. Zira ülke kalkındıkça vergi hasılatı zaten artacaktır. Lakin ülke kalkınmadan fazlaca vergi istenmesi ülkenin de vatandaşın da ölümü anlamına gelir. Ayrıca mükellefleri acze düşüren kuraklık veya sel gibi afetler meydana geldiğinde vergilerden bazıları eksiltilmeli, durumları tekrar düzelinceye kadar vergileri eksik toplanmalıdır (Ceyhan ve Kayaokay, 2018: 77).

---

[67] "Söz vermek", "yemin etmek", "ısmarlamak", "vasiyet etmek", "emanet vermek" ve "zimmetine almak" anlamlarına gelen Arapça *ahid* kelimesi ile Farsça "mektup" ve "kitap" anlamındaki *name* kelimelerinin birleşmesinden meydana gelir. Ahidname, üst düzey yetkililerin emirleriyle çeşitli kademelerdeki yönetici ve memurlar hakkında düzenlenen tayin kararı, yazılı emir ve talimat; bazı şahıs ve gruplara tanınan ayrıcalıklar ve yabancılarla yapılan antlaşma hükümlerini ihtiva eden yazılı belgedir (Türkiye Diyanet Vakfı, islamansiklopedisi.org.tr, 27.08.2020).

Ahidname'deki ikinci emir ve dolayında zikredilenler, o dönemde olduğu gibi kanaatimizce bugün de ders niteliğindedir. Buna göre, atıf yapılan ilk ilke, vergilerin kamu harcamalarına yetecek seviyede olmasını gerekli gören ***verimlilik ilkesidir***. Kaldı ki, Hz. Ali verimlilik ilkesinin gereklerinden olan verginin mutedil, yani ılımlı olma özelliğini açıkça ortaya koyar. Alınan vergilerin kullanım yerini zımnen kamu hizmeti olarak gösteren Hz. Ali, böyle yaparak verginin ***kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapar. Ona göre, tek amaç mali, yani fiskal amaç olmamalı vergiler, kalkınma amacı için de kullanılmalıdır. Bu tespiti ile Hz. Ali, verginin mali olmayan, yani ekstra fiskal amacına işaret eder ve yine kapalı olarak vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapar. Hz. Ali'nin emirnamesinde yer verdiği "mükellefleri acze düşüren" tamlaması ise mükelleflerin ödeme güçlerinde meydana gelen eksilmelere dikkat çekerek ***adalet ilkesine*** *gönderme yapar. Ayrıca Hz. Ali doğal afet* durumları yaşandığında tavsiye ettiği eksik vergileme ile vergilerin ödeme gücünü takip edebilme berecisine, yani ***esneklik ilkesine*** atıfta bulunur.

Ahidname'nin şekli unsurlarının da ayrıca dikkate değer yönleri bulunmaktadır. Birincisi valiye gönderilmesi hususudur ki, bu aynı zamanda mali konuların yerinden yönetimiyle ilgilidir. Burada mali özerkliğin açık bir örneği görülmektedir. Diğer şekli husus ise Ahidname'nin ayrıntılı bir talimatname olma özelliği taşımamasıdır. Genel bir çerçevede sorun ve alınacak önlemler ifade edilmiş ve ayrıca olabilecek her türlü sorun zikredilmekten kaçınılmıştır. Böylelikle yerel yöneticilere uygulamada kolaylık sağlandığı görülmektedir. Ayrıca karar verilmesi durumunda öncelikle Kur'an'a ve sünnete uymak gerektiği ifadesinde çok açık şekilde keyfi kararların verilmemesi gerektiği, bir sorun karşısında öncelikle bu iki kaynağa başvurmayı salık vermesi dikkat çeker. Bu yönüyle Ahidname'nin üst politika belgesi olmadığı, sadece Kuran ve sünnet hükümlerinin bir hatırlatıcısı ve nasihatnamesi olduğu görülür.

2. Tahir bin Hüseyin: Siyasi Nasihatname

Siyasi Nasihatname, aslında vali olarak atanan Abdullah bin Tahir'e (798-844) babası Tahir bin Hüseyin (798-844) tarafından yazılan bir mektuptur. Vergileme hakkında birçok hususa değinen bu mektup, sonrasında yedinci Abbasi Halifesi Abdullah Me'mün (813-833) tarafından tüm valilere birer nüsha şeklinde emir olarak gönderilir (İbn Haldun, 1375 (2013): 764). İşte bu nedenle Siyasi Nasihatname, siyasi ve hukuki bir belge olma özelliği taşır.

Siyasi Nasihatname'de devlet hazinesinin Müslümanlar için harcanmasına[68] öncelik verilir ve herkese hazineden paylarının verilmesi tavsiye edilir. Çünkü paylarının verilmesi halinde insanların sahibi oldukları mallarından vergi vermeleri kolaylaşır (İbn Haldun, 1375 (2013): 738). Vergileme işine özel bir önem verilmesi gerektiği nasihat edilir ve verginin insanlar arasında hak, adalet ve eşitlik ölçütlerine göre herkesi kapsayacak şekilde bölüştürülmesi gerektiğine işaret edilir. Soylu olması, zengin olması veya yöneticiye yakın olması, bir kimsenin vergiden muaf tutulması için gerekçe sağlamaz. Bununla birlikte, bir kişiden ödeyebileceğinden fazlası vergi olarak alınmamalı, o kişiye gücü nispetinde yük yüklenmelidir. Eğer böyle yapılırsa insanlar yöneticilerinden hoşnut olacaktır (İbn Haldun, 1375 (2013): 741). Siyasi Nasihatname'de yer verilen bu tespitler, vergileme ilkeleri bakımından sırasıyla vergilemede ***adalet ilkesi***, ***genellik ilkesi***, ***ölçülülük ilkesine*** atıf niteliğindedir. Burada insanların yöneticilerinden hoşnut olma şartlarından birini vergi yüküyle bağdaştıran ifade, oldukça dikkat çekicidir. Tarihi gelişmelerin önemli kısmının ağır mali şartlar altında geliştiği pek çok örnekle sabittir. Bu olgunun yönetimler tarafından kabul edilmiş olması önemli bir gelişmedir. Zira her ne kadar burada bir "temsil" söz konusu olmasa da yönetilenlerin yöneticilerden hoşnut olması içsel bir temsil algısının söz konusu olduğunu gösterir. Zira modern demokrasilerde dahi "temsilsiz vergileme olmaz" kuralı benimsendiği halde insanların ağır vergi yükleri altında ezildikleri örnekler azımsanmayacak sayıdadır.

Siyasi Nasihatname'de yer verilen ve halktan toplanan vergilerin yine halkın durumunu iyileştirmek için kullanılması gerekliliği (İbn Haldun, 1375 (2013): 742) vurgusu ise verginin ***kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** göndermedir. Tahir bin Hüseyin, böyle yapılması sayesinde ahalideki huzur ve devlete olan bağlılığın artacağını ve böyle bir ortamda da ülkenin kalkınarak daha çok vergi hasılatını sağlanacağını belirtir.

3. Nizamü'l-Mülk: Siyasetname

Büyük Selçuklu Devleti'nin veziri olan Nizamü'l-Mülk (1018-1092), Siyasetname adlı eserinde devlet adamlarında ve devlet yönetiminde bulunması gereken temel özellik ve dikkate alınması gereken ilkeleri ele alır. Siyasetname, vergileme alanında da çok kıymetli bilgiler ve öneriler içerir. Nizamü'l-Mülk tarafından yazılmasına rağmen o dönemin hükümdarı Melikşah'ın buyruğu üzerine kaleme alınmış olması, eserin akademik bir metin yerine siyasi bir metin olarak ele

[68] Kanaatimizce burada geçen "Müslüman" ifadesi, ülkenin bütünlüğünü temsilen kullanılmış ve kamusal hizmetlerden sadece Müslümanlar faydalanır şeklinde bir anlatımdan kaçınılmıştır. Nitekim sadece zekatın harcama alanlara bakıldığında bile bizim bu tespitimizin yerinde olduğu ortaya çıkmaktadır.

alınmasını gerektirir. Ayrıca eserin içeriği de onun siyasi bir metin olarak nitelendirilmesine imkan sağlar. Zira eserde birçok devlet adamı ve hükümdarın vergiler konusunda çıkardıkları emir ve hükümler yer alır.

Nizamü'l-Mülk'ün vergileme hakkında devlet adamlarına verdiği ilk nasihat, zora düşen insanlara yapılacak yardımlardır. Halk arasında öküze ve tohuma, yani üretim araçlarına ihtiyaç duyacak kadar yokluğa düşenlerden vergi alınmaması hatta bunlara ödeme yapılması gerekir. Vergi memurlarına da böyle davranmaları gerektiği bildirilir (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 27). Yaptığı bu tespit ile vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapan devlet adamı, vergilemede genellik ilkesinden sapma olarak görülen ayrıcalıkların uygulanma şartlarını ortaya koyar. Diğer bir husus, ekonomik gelişmelere uygun olarak vergilerin ekonomiye müdahale aracı olarak kullanılmasıdır. Bu vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktan başka bir şey değildir.

Nizamü'l-Mülk, 400'lü yıllarda yaşamış bir şah olan Behrâm-ı Gûr ile bir çoban arasında geçen anlatıya değinir. Anlatıya göre, köpek sürüyü korumadığı için koyunlardan bazıları kurtlar tarafından telef edilmiş ve geri kalanları da vergi memurları tarafından vergi olarak alınmıştır. Bunun üzerine kızgın çoban, köpeği asmıştır. O sırada oradan geçen Behram-ı Gûr, köpeği neden öldürdüğünü sorar çobana. Olayı anlatır çoban ve Şahı bazı siyasi konularda düşünceye sevk eder. Çobanın başına gelen bu olayı, o dönemde içinde bulunduğu meselelerle kıyaslayan Şah, sonrasında çobanı ülkedeki tüm vergilerden ömür boyu muaf tuttuğunu ilan eder (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 27). Bu anlatının gönderme yaptığı vergileme ilkesi, mükelleflerin ödeme gücüne ulaştıkları dönemde vergilenmelerine dikkat çeken ***uygunluk ilkesidir***. Ayrıca çoban için oluşan adaletsiz vergileme karşısında Şah'ın çobanı vergilerden muaf tutması, o dönem için vergilemede ***müdahale ilkesinin*** varlığını ortaya koyar. Ayrıca olayda vergi sisteminin açık şekilde mükelleflerin ödeme güçlerini takip etmediği ve dolayısıyla ***esneklik ilkesini*** benimsemediği görülür. Nitekim böyle bir vergileme ile üretim de ciddi şekilde aksayabilecek ve bu durum ülke ekonomisine zarar verecektir. Şahın bu olayı değerlendirmesi ise sadece içinde bulunduğu siyasi bir takım konularla sınırlı kalmış ve vergi sisteminde bir değişiklik yapmak yerine çobanı vergilerden muaf tutmasına neden olmuştur. Bu muafiyeti sadece siyasi konularda (dolaylı yoldan da olsa) gözünü açmasına vesile olduğu için vermiştir. Kanaatimizce buradan çıkarılacak ders şudur: Devlet adamlarının gereğinden fazla siyasi konularla meşgul olmaları tebaanın mali yükler nedeniyle yaşadıkları zorlukları açık olarak değerlendirmelerini engellemektedir.

Nizamü'l-Mülk'ün atıfta bulunduğu ikinci devlet adamı, Sasani hükümdarı Nuşirevân (501-579)'dır. Nuşirevân, vergi memurlarının halka zulmetmesi sebebiyle artan şikayetler üzerine Divan'ı toplar ve bazı hükümler verir. Bu hükümlerden biri de alınması gerekenler dışında herhangi bir verginin kesinlikle yasaklanmasıdır. Yasağa uymayanların cezası ise idamdır (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 43). Nuşirevân'ın bu yasağının vergileme ilkeleri içindeki karşılığı, belirlilik ilkesi de denilen ***kesinlik ilkesidir***. Şu husus belirtmekte de yarar vardır: Dikkat edilecek olursa o dönemde vergilerle ilgili şikayetler Hükümdar'a ulaşabilmektedir. Ve ancak bu şikayetler üzerinde Hükümdar gerekli önlemleri alarak ilerde oluşabilecek çok daha büyük sorunlardan kurtulmuştur. Nitekim tarih halkın ağır mali yükler altında ezildiğinin farkında olmayan hükümdarların mücadele ettikleri iç sorun örnekleriyle doludur. Bunların en tipik örneğiyse pek tabi ki, vergi isyanlarıdır.

Nuşirevân da o dönemde sıkça rastlandığı üzere bir kişiyi ülkedeki tüm vergilerden muaf tutar. Bu bir kadındır. Giyim ihtiyacı komşuları tarafından sağlanan kadının sabah ve akşam olmak üzere iki öğüne yetecek kadar geliri vardır (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 48). Muaf tutulmasından önce kadının vergi ödemek zorunda bırakılması o dönemde vergilerin ödeme gücünü dikkate almadığını gösterir. Diğer yandan hükümdarın kadını keyfi bir biçimde vergiden muaf tutması ve bu muafiyeti onun durumunda olan diğerlerine tanımaması, vergilemedeki keyfiliğe işarettir.

Hz. Ömer halkın hükümdara rahatça ulaşabilmesini halktan haksız yere vergi alınmasının önünde bir engel olarak görür. Zira vergi memurları halkın hükümdara kolaylıkla ulaşabildiğini görünce olması gerekenden başka vergi alamazlar (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 79). Vergileme ilkeleri içinde ***açıklık ilkesi*** ile ilişkilendirilebilen bu husus, sonrasında pek çok düşünür tarafından benimsenir ve vergi memurlarının denetiminin önemini ortaya koyar.

Rivayet edildiğine göre, Gaznelilerin ilk hükümdarı olan Alp Tigin (…-963), Belh şehrinde toplanması gereken vergiler için askerlerini gönderir. Bölge halkı verginin tamamını ödemek istemez ve askerlere direnir. Halk ve askerin savaşmasını askerlerin içinde bulunan ve sonradan hükümdar olacak olan Sebük Tigin (…/997) engeller ve diğer askerlerle birlikte geri döner. Bunun üzerine Alp Tigin, verginin neden tahsil edilmediğini ve askerlerin neden savaşmadığını sorar (Nizamü'l-Mülk, 1086-1092, (2009): 153-154). Bu rivayet bize vergilemede ***iktidar ilkesinin*** varlığını gösterir. Lakin iktidar ilkesinin varlığı, halk açısından

"ağır vergiler" olarak değerlendirilebilir. Tarih, ağır vergileme karşısında insanlığın verdiği mücadelelerle doludur[69].

4. Kral Birinci Henry'nin Taç Giyme Şartı: 1100

Tarihte mutlak (sınırsız) iktidarın bağlayıcı hükümlerle sınırlandırılması, genellikle 1215 yılında imzalanan -ve bir sonraki başlıkta ele alınan- Magna Carta ile ilişkilendirilse de ondan daha önce 1100 yılında imzalanan Kral Birinci Henry'nin Taç Giyme Şartı, bu hususu ortaya koyan belge olma özelliği taşır. Düzenleme işlerini taahhüt etmesi ve kanuna bağlı kalınacağını beyan etmesi Şart'ın önemini ortaya koyar (Cannon, 1909: 38). Şart'ın konumuz açısından önemi, o dönemde halkın ağır vergi yükü altına sokulduklarının kabulüyle ilgilidir. Vergilerde ***ölçülülük ilkesinden*** sapmalara vurgu yapan Kral Birinci Henry, sonrasında uygulamaya koyduğu kararlarla vergilemede ***adalet ilkesine*** ulaşmaya çalışır. Vergilemede adaleti sağlamak için haksız yere veya fazla alınan vergiler konusunda hükümler getiren Kral, özellikle piskoposluklara ait boş arazilerin kiralanması gibi vergi dışı kalan bazı konuları etkin bir şekilde vergileme kapsamına alır (Green, 1989: 74-79). Kralın bu icraatının vergileme ilkeleri bakımından anlamı, ***genellik ilkesinden*** sapmaları azaltması olarak yorumlanır. Ayrıca Kral'ın kanuna bağlı kalınacağını beyan etmesi de vergilemede ***yasallık ilkesi*** çerçevesinde yorumlanabilir.

5. Magna Carta: 1215

Vergileme alanında keyfiliği ortadan kaldıran ve vergilendirme yetkisini Parlamento onayına bağlayan ilk siyasi metin, soylular ve din adamlarının etkisiyle hazırlanan Magna Carta'dır[70]. Latince iki kelimeden oluşan Magna Carta, "Büyük Sözleşme" anlamına gelir ve "Büyük Özgürlükler Sözleşmesi" olarak da bilinir. Magna Carta ile o tarihe kadar benimsenmiş olan iktidarın tanrı tarafından Krala verildiği inancı yıkılır ve lordlardan oluşan bir parlamento, Kral ile birlikte hüküm vermeye başlar.

Toplam altmış üç maddeden oluşan Magna Carta'nın iki maddesi doğrudan doğruya vergiler ve vergileme yetkisinin sınırlandırılması ile ilgilidir. Bu

[69] Vergilere olan tepkileri derli toplu ele alan bir çalışma için bkz., (Aktan vd., 2002).

[70] Magna Carta, Kral Üçüncü Henry tarafından üç kez değişikliğe uğratılır. Bunlardan ilki, Kral John'un ölümü üzerine 1216 yılında yapılır. İkinci değişiklik, Kralın hakimiyeti tamamen ele geçirdiği 1217 yılında ve metne bugünkü halini veren son değişiklik de 1225 yılında gerçekleştirilir (British Library, 2014).

maddeler, on ikinci ve on beşinci maddelerdir[71]. Ayrıca kırk birinci maddede tacirlerin ödeyecekleri vergilerden bahsedilir.

Sırasıyla inceleyelim…

Madde 12

"Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve «yalnızca bir kere» büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir".

Burada geçen "genel oylama olmadan" ifadesi, gelişir ve zamanla "temsilsiz vergileme olmaz" kuralına dönüşür (İlal, 1968: 228-229). Bu da bize Magna Carta'nın vergileme ilkeleri içinde çok sık atıf yapılan ***yasallık ilkesini*** dile getirdiğini gösterir. Ayrıca harcama alanlarının önceden belli olması, vergilemede tahsis ilkesine gönderme niteliğindedir.

Madde 15

"Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının «bir kere» evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeplerle de ancak makul bir yardım toplanabilir".

Madde 12'nin bir nevi tekrarı olan Madde 15, vurgulanan "özne" bakımından farklılaşır. Madde 12'deki hükümler doğrudan Kral tarafından üstlenilen bir "taahhüt" şeklinde yazılmıştır. Madde 15'te ise aynı hükümler fermanı Kral'a imzalatanlar tarafından -aksi halde Kral'a karşı konulacağını ortaya koyan- potansiyel bir "tehdit" olarak kaleme alınmıştır. Bu, Kral tarafından verilen taahhüde uyulmadığı durumda kendisine direnileceğini ve bu direnişin de meşru olduğunu ortaya koyar.

Madde 41

"Tacirler serbestçe ve güvenle İngiltere'ye girip çıkabilecekler, kalabilecekler, eski ve hukuki geleneğe uygun olarak, savaş zamanında bizimle savaşmakta olan milletin tüccarı dışındakiler, «kanunsuz bir vergi vermeden», ticaret yapmak amacıyla karada ve denizde yolculuk yapabileceklerdir. […]".

---

71 On ikinci ve on beşinci maddeler sadece 1215 fermanda yer almış ve değişikliğe uğratılan 1216, 1217 ve 1225 fermanlarına geçirilmemişlerdir.

Serbest dış ticarete atıf yapan ve tacirlerden fazla vergi alınmasının önüne geçmek amacıyla yazılmış bu hüküm, doğrudan doğruya vergilemede ***adalet ilkesi*** ile ***kanunilik ilkesine*** atıf yapar. Magna Carta'nın Kral'ın yetkilerini kısıtlayan bir anlam taşıması ve hukukun üstünlüğünü kabul ettirmesi, o güne kadar vergilemede yaşanmış keyfiyetin de nihayetlenmesini sağlar.

6. İngiliz Parlamentosu Tutanakları[72]: 1327-1485

Uzun Bacaklı Edward lakabı ile anılan Kral Birinci Edward (1239-1307), Parlamento'yu İngiltere'deki en önemli hükümet organı olarak tanır ve savaş ve vergi gibi konularda bunu pratiğe döker. Lakin ilerleyen yıllarda özellikle de 1340 yılında Avam Kamarası üyeleri vergilemedeki politik kararların sorumluluğunu taşımayı reddeder ve vergi hesaplarının parlamenter denetime tabii olmasını talep eder. 1353 yılına gelindiğinde de ilk defa toplanan vergilerin önceden belirlenen amaçlar için kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilir. Vergiler hakkında son kararın Parlamento tarafından verilmesi, vergilemede ***kanunilik ilkesine*** dair bir göndermedir. Lakin Avam Kamarası'nın vergilerin kullanım yerinin açıklanmasına dair talebi, o dönemde ***verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesinden*** bir takım sapmalar yaşandığına dair bir tür kanıttır.

İngiltere'de 1348 yılında Parlamento'nun onayı olmadan vergi alınamayacağı üzerinde anlaşılır. Buna o dönemde yün üzerinden alınan vergiler sebep olur. 1362 yılına gelindiğinde Parlamento onayı olmadan vergi alınamayacağı kuralı bir kanunla bu güvence altına alınır ve bu sayede günümüzde sıklıkla atıf yapılan "kanunsuz vergi olmaz" kuralı ortaya çıkar. Tahmin edileceği üzere kanunsuz vergi olmaz kuralının vergileme ilkeleri bakımından karşılığı ***kanunilik ilkesidir***.

Kral Üçüncü Edward (1312-1372), 1376 yılında Parlamento'yu topladığında üyelerden biri, halka yüklenen vergilerin ağırlığından ve yeni yüklenen vergileri halkın kaldıramayacağını dile getirir. Toplanan vergilerin yenilgi ile sonuçlanan savaşların finansmanında kullanılmasını ve iyi idare edilememesini eleştirir. Eğer savaşta kullanılacaksa Kral'ın bunu kendi geliriyle karşılamasının yerinde olacağını ve insanlardan bunu talep etmemesi gerektiğini söyler. İlerleyen görüşmelerde de benzer hususlar dile getirilir. Sör Peter, eğer Kral hazinesi bakanları tarafından iyi yönetilseydi halka yeni vergiler yüklenmesine gerek kalmayacağını söze getirir. Hatta bu konuda Kral'ın memurlarını faydasız ve Kral'a sadık olmamakla suçlar. Bu beyan ve açıklamalarla ***verginin kamu***

72 Bu başlıkta verilen bilgiler İngiliz Parlamentosu tutanaklarının incelendiği Myers tarafından kaleme alınan English Historical Documents adlı eserin 117-944 arası sayfalarındaki bilgilerden alınmıştır.

hizmetlerinin karşılığı olma ilkesine dikkat çekildiği açıktır. Savaş finansmanında kullanılan vergilerin ise fayda ilkesine ne yönde tesir edeceği ise tartışmalıdır. Savunma durumunda fayda ilkesinin benimsenmiş olacağı, aksi durumda ise fayda ilkesinin dikkate alınmadığı ortadadır. Bununla birlikte sınır bölgelerinde yaşayanların bu hizmetten daha fazla yararlandığı da söylenebilir.

1376 yılında İngiltere'de Papa'ya karşı sesler yükselir. Buna sebep, Roma'nın İngiltere'deki din adamlarına yüklediği yüksek vergilerdir. Ayrıca söz konusu şikayetlerden biri de Papa'nın vergi memurları hakkındadır. Bazı iddialara göre Papa'nın vergi memurları Fransa ve Papalık lehine casusluk yapmaktadır. 1389 yılında Parlamento bu konu hakkında bir görüş ortaya koyar. Ülke hukuk ve geleneklerinin korunacağına dair yemin hatırlatılır. Sonra da ortak görüş ve onay olmadan vergi alınamayacağı kuralının ruhban sınıfı üzerine konan vergiler için de geçerli olduğu savunulur. Papa'nın da Parlamento'nun onayı olmadan hangi ad altında olursa olsun vergi alınamayacağı ilan edilir ve toplanmış olan tüm vergilerin derhal ve eksiksiz şekilde sahiplerine geri ödenmesine karar verilir. Vergileme yetkisinin kime ait olduğu konusundaki tartışmalara açıklık getiren bu gelişme, temsilsiz vergi olmaz kuralına dair bir hatırlatmadır. Temsilsiz vergileme olmaz kuralının vergileme ilkeleri içindeki yeri ise ***kanunilik ilkesidir***. Burada adeta çift vergi sistemi uygulandığı görülür. Zira ülkenin ruhban sınıflarına sağladığı bazı vergisel imtiyazlar üçüncü bir iktidar tarafından vergi kaynağı olarak kullanılmaktadır. Böyle bir uygulama kişiler arasında farklı vergileme yapıldığını ve genellik ilkesinden sapıldığını gösterir.

Kral Üçüncü Edward döneminde vergiler piyasaya müdahale aracı olarak da kullanılır. Buna göre, yün ihracatı üzerine konulan vergilerle o dönemde Flaman pazarında İngiliz ham yününün fiyatı yükseltilir ve bu yüne olan dış talep düşürülür. Elbette bu uygulama günümüz kapitalist birikim mantığına terstir. Lakin o dönemde ihtiyaç maddelerinin yurtiçinde kalması ve halkın ihtiyaçlarını gidermeye yönelik olarak kullanımı tercih edilir. Vergilerin müdahale ilkesine uygun olarak kullanımı, söz konusu mekan İngiltere olduğunda şaşırtıcıdır. Lakin serbest ticaretin her daim savunucusu olarak görülen ülkenin tarihi, vergilerin de birer araç olarak kullanıldığı çok sayıda korumacılık örneği ile doludur[73].

İngiltere'de 1379 yılında baş vergisi çıkarılır. Bu vergi soylular, belediye başkanları, tacirler ve askerler göz önünde bulundurularak herkesten farklı miktarda toplanır. Ayrıca yabancı tüccarlar da bu vergiye mükellef kılınır. 1380 yılında Kral ve Konsey'in deklarasyonu ile yeni bir baş vergisi daha çıkarılır.

---

73 Tarihsel gerçekleri ortaya koyan kapsamlı bilgiler için bkz. (Chang 2007).

Lakin bu yeni verginin niçin toplanacağı belli edilir; asayiş ve denizlerdeki güvenliğin sağlanması… Bu verginin en önemli özelliği, hiçbir kimseyi vergi dışı tutmamasıdır. Kadın veya erkek farkı olmadan ülkede yaşayan ve on beş yaşı aşan herkes bu vergiye mükellef tayin edilir. Sadece dilenciler bu vergiden muaf tutulur. O dönemde Lordlar kamarası ile Avam Kamarası verginin iki özelliğinin ön plana çıkması konusunda anlaşır: (i) Bu vergi her bir kişi için ödeme kabiliyetine göre eşit olarak yüklenecek ve ayrıca (ii) her bir kişiden hem karısı hem de kendisi için en az bir, en fazla altı groat (sikke) olarak alınacaktır. Dikkat edilecek olursa getirilen vergi için herhangi bir ayrım yapılmadan herkesin bu vergi yükümlülüğü altına sokulması, vergilemede ***genellik ilkesi,*** söz konusu bu verginin ödeme gücünü dikkate alması, vergilemede ***adalet ilkesi*** ve harcama yerinin belli edilmesi de ***tahsis ilkesi*** için güzel birer göndermedir.

Parlamento'nun Avam Kamarası üyeleri Kral İkinci Richard (1367-1400) 'a verdikleri borçları geri alabilmek için getirdiği vergileri onaylamak zorunda kalır. Kısacası Parlamento üyeleri o dönemde borçlarını tahsil edebilmek için halkın çıkarına ters hareket eder. Kral Richard 1399 yılında tahttan indirilir. Hakkında hazırlanan iddianamede halka yüklenen ağır vergilere yer verilir. Ayrıca Kral'ın topladığı vergileri halkın yararına değil de kendi ihtişamı ve boş gururu için harcadığı belirtilir. İddianamede yer alan ifadeler üzerinden ele alındığında Kral'ın vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** uygun davranmadığı ve verginin ***kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesini*** çiğnediği söylenebilir. Ayrıca yasama organı ile yürütme organı arasında, halkın menfaatlerini temsil etmesi bakımından bir çıkar çatışması olduğunu ortaya çıkarması, önemli bir noktadır. Zira halkın çıkarını temsil etmesi beklenen Parlamento üyeleri, Kral'a borç olarak verdikleri parayı tahsil edebilmek için yeni vergileri onaylamak zorunda kalmışlardır. Bu da bizi temsilsiz vergileme olmaz ilkesinin bir takım şartlarını tartışmaya sevk etmektedir.

7. Çin'in Ming Hanedanlığı Dönemi Belgeleri: 1368-1644

Ming Hanedanlığı, Ming Taizu olarak bilinen Zhu Yuanzhang tarafından 1368 yılında Nanjing kentinde tahta geçmesiyle kurulur. Ming hanedanlığı döneminde vergilemeye özel bir önem verilir ve vergileme basit ve adil temeller üzerine inşa edilir. Sahip olunan araziler, toprak verimliliği esas alınarak üçlü bir ayrıma tabi tutulur ve bu arazilerin vergileri farklılaştırılarak alınır (Huang, 1974: 85) [74]. Arazilerin verimlilik farkları dikkate alınarak vergilenmesi, ***adalet ilkesine*** uygun vergileme yapıldığına dair bir göstergedir. Vergi sisteminin anlaşılır

[74] Aynı husus Aristo'nun eserindeki Pisistratus anlatısında dile getirilmiştir.

kılınmaya çalışılması ise o dönemde ***sadelik (açıklık) ilkesine*** uygun hareket edildiğine işarettir.

Zamanla servet birikimi artan ve güçlenen haneler, -her ne kadar adil olarak dağıtılan bir mali yük olsa da- üzerlerine düşen vergileri ödemez ve adil olan sistem aksamaya başlar. Vergi sistemi değişikliğe uğratılır ve vergi kanunları, mevcut şartlara göre ya olabildiğince sert veya olağanüstü bir hoşgörüyle uygulanır (Huang, 1974: 141). 1627 yılında Şansi eyaletinde yaşanan bir doğal afete rağmen yöneticilerin vergi toplamaları, köylülerin isyanına yol açar. On yedi yıl süren karışıklık sonrasında yüzbinlerce kişinin katıldığı isyan ordusu, 1644 yılında başkente girer ve o dönemin imparatoru Cong Zhen kendini asarak intihar eder. Ming Hanedanlığı yıkılır ve yerine Mançu Hanedanlığı kurulur. Bu yaşananların vergileme ilkeleri bakımından yorumu ise ***uygunluk ilkesi*** üzerine yapılır. Buna göre, vergilerin mükelleflerden ödeme gücüne ulaştıkları zamanlarda alınması otorite bakımından son derece önemlidir. Aksi halde mükellefler, var olan otoriteyi değiştirme hakkına sahiptir. İbn Haldun'un eserinde yaptığı tespitlerin ne derece haklılık payı taşıdığı, bu tarihi olayla bir kez da ispatlanmıştır.

8. İngiliz Haklar Dilekçesi: 17 Haziran 1628

1625 yılında Kral I. Jack ölünce tahta oğlu I. Charles geçer. I. Charles, iktidarı kullanmanın krallar için yalnız birer hak değil, aynı zamanda bir ödev olduğuna inandığından ülkede mutlakıyet ilan eder ve vergileme yetkisini keyfince kullanır. I. Charles'in amacı orduda süreklilik sağlamaktır. Kral'ın bu amacını meşrulaştıran sebep ise elbette ki savaştır. Bunun için o dönemde Fransız Protestanlarına yardım bahanesini kullanır ve Fransa kralına savaş açar. Fransa'ya açılan savaşta öncelikle Nantes kenti kuşatılır ve İngiliz Parlamentosu kuşatmanın başarıya ulaşması için istenen yardım ödeneğini kabul eder[75].

Gerek ödeneğin azlığı gerekse askerin kötü yönetilmesi yüzünden İngiliz donanması hiçbir başarı elde edemeden ülkeye döner ve bu başarısızlığın sebebi, krala yüklenmeye çalışılır. Parlamento, Kral'ı çok sert eleştirir. Bu eleştiriler karşısında Kral, Parlamentoyu dağıtır. Lakin Kral, savaşın sürdürülebilmesi için ihtiyaç duyulan mali olanakları sağlamak amacıyla Parlamentoyu tekrar toplar. Parlamento savaşın sürdürülmesi için ihtiyaç duyulan mali olanakları kabul eder, fakat bunun karşılığında Kral'ın yetkilerini sınırlandıran bir belgenin, Haklar Dilekçesi'nin onaylanmasını şart koşar. Pazarlık şansı bulunmayan Kral, vergileme yetkisi başta olmak üzere çeşitli yetkilerini sınırlandıran bu belgeyi 17

[75] Devrimler ve Karşı Devrimler Tarihi Ansiklopedisi, Cilt: IV Sayı: 31, Gelişim Yayınları, İstanbul, 1975. s. 743-744.

Haziran 1628 tarihinde kabul etmek zorunda kalır (Göze, 1986: 449). Böylelikle kralın parlamento onayı olmadan vergi toplayamayacağı ve hatta bu onay için bir takım tavizler verebileceği bir kez daha tescillenmiş olur.

Kısa bir hitap ve vergileme yetkisinin kullanım geleneğini hatırlatan bölüm ile başlayan Haklar Dilekçesi, toplam on bir maddeden oluşur ve adil yargılamadan meşru direnme hakkına kadar çok sayıda konuyu kapsar. Bu belgenin ortaya çıkması bakımından Kralın vergileme yetkisini sınırlaması ise önemli bir yer kapsar.

Haklar Dilekçesinde vergileme yetkisinin o döneme kadar alışılagelmiş halini hatırlatan ve Kralın vergileme yetkisini sınırlandıran hükümler şunlardır[76]:

[…]

"Bu yüzden gelecekte Parlamentonun genel onayı olmadıkça, hiç kimsenin ödünç para, bağış, vergi, herhangi bir armağan vermeye ya da buna benzer bir ödemede bulunmaya zorlanmasını ve bunun için, böyle bir ödemede bulunmayı reddetti diye, kimsenin sorguya çekilmemesini, yemin etmeye cebredilmemesini, hücreye kapatılmamasını, tutuklanmamasını ya da başka bir biçimde eziyet çektirilmemesini ve rahatsız edilmemesini, yüce Majestelerinizden rica ediyoruz. Hiçbir özgür kişi, bu değindiğimiz durumlardan hiçbirinde yasaklanmamalı ve göz altına alınmamalıdır".

Görüldüğü üzere İngiliz Haklar Dilekçesi, bundan böyle Kralın Parlamentonun onayı olmaksızın vergi tarh edemeyeceği gibi borç da alamayacağını hatta bağış, hibe ve yardımlar da kabul edemeyeceğini ortaya koymaktadır (Aktan vd., 2002: 259). Belgede bahsi geçen "onaylama yetkisi" nin vergileme ilkelerine uygun düşen karşılığı, ***yasallık ilkesidir***. Haklar Dilekçesi, Magna Carta'dan sonra Kralın vergileme yetkisini açıkça sınırlandıran ve Parlamentoyu yasama iktidarına ortak eden bir belge olmuştur.

9. Düzleyiciler Bildirisi: 1 Mayıs 1649

İngiltere'de düzleyiciler (tesviyeciler) hareketi 1642-1649 yılları arasında yaşanan İç Savaş yıllarında ortaya çıkmış olan siyasi bir harekettir. Hareket üyeleri tarafından yazılan *Agreement of the People* (Halk Anlaşması) adlı manifestoda halk egemenliği, genel genişletilmiş oy hakkı, kanun önünde eşitlik ve dini hoşgörü talepleri dile getirilmiştir. İç Savaş'ın ilk dönemlerinde oldukça etkili olan bu

[76] Belgeye https://tr.wikisource.org/wiki/%C4%B0ngiliz_Haklar_Bildirgesi adresinden Türkçe tam metin olarak ulaşılabilmektedir. Haklar Dilekçesi'nin ilk iki paragrafında o dönemdeki kamu maliyesi sorunları anlatılmaktadır. Buna karşın, bu çalışmaya konumuz bakımından öne çıkan sondan iki önceki paragrafı alınmıştır.

hareket, o dönemde Londra halkı ve Parlamento yanlıları tarafından 1945 yılında oluşturulan Yeni Ordu tarafından desteklenmiştir[77]. Düzleyiciler hareketi liderleri 1 Mayıs 1649 tarihinde daha önce yayınladıkları manifestonun detaylandırılmış hali olan *An Agreement of the Free People of England* (İngiltere'nin Özgür Halkının Anlaşması) adlı sonuç bildirgesini yayınlamışlar ve bu bildirgede aralarında vergiler de olmak üzere birçok hususa dair taleplerini dile getirmişlerdir.

Madde 19

Kabul ve ilan ederiz ki:

"Bir sonraki temsilcilerin [meclisin] [göreve başlamalarından] dört ay geçmedikçe onların [temsilcilerin] gıda ve diğer mallar, emtialar üzerinde herhangi bir vergi veya gümrük vergisi devam etme yetkileri olmayacak. Ticaret için ve aynı zamanda faturalar [tüketici fiyatı] için aşırı derecede ağır ve külfetli olan bu ikisinde [vergi ve gümrük vergisi] elde edilen/edilmiş para kamusal yükümlülüklerin finansmanında kullanılacaktır. Zira insanlardan alınan bu paralar [ağır ve külfetli vergiler] bir daha geri getirilmemeli veya başka yollardan para toplanmamalıdır [dört aylık süreden sonra]. Ancak sadece kişilerin menkul ve gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelir üzerine konulan eşit oranlı bir vergi konulabilir".

Madde hükmünde öncelikle vergilerin tahsil masraflarına dikkat çekildiği ve dolayısıyla vergilemede ***iktisadilik ilkesine*** değindiği görülmektedir. Ardından "aşırı yük" vurgusuna yer verilen hükümde vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapılmakta ve vergi koyma yetkisi sınırlandırılmaktadır. Yetki sınırlamasıyla ilgili olan hükmün dolayımlı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yaptığı açıktır. Zira hükümde doğrudan Parlamento'nun vergilerle ilgili düzenlemelerde bulunma yetkisi sınırlandırılmaktadır. Hükmün getirdiği dört aylık süre sınırlaması ise vergi kanunlarının ***geri yürümezliği ilkesi*** ile bağlantılıdır.

Madde 23

Kabul ve ilan ederiz ki:

"Bir sonraki temsilcilerin [meclisin] görev süresinin sonuna kadar onların [temsilcilerin] ondalık vergisini düzenleme yetkileri yoktur[78]. Bu süre içinde tüm katkı sağlayan mükelleflere makul bir tatmin sağlanmalıdır ve bu kimseler cezai yaptırımlarla devletin harcamalarını finanse etmeye zorlanmalıdır."

---

77 İngilizcesi Levellers olan bu halk hareketinin detayları için bkz., Aktan ve Yay, 2019: 96-114.

78 İngiltere'de halkın onda birlik vergiye duyduğu memnuniyetsizlikle ilgili İngiliz Parlamentosu kayıtlarında çok sayıda örnek bulunmaktadır.

Madde hükmünün öncelikle ele aldığı konu vergi kanunlarının ***geçmişe yürümezliği ilkesidir***. Zira hüküm, bir sonraki meclisin görev süresinin sonuna kadar vergileme yetkisini kullanmalarını sınırlamaktadır. Ayrıca hükümde alınan vergilerin mükelleflere herhangi bir ayrım yapılmadan geri dönmelerinin sağlanmasına, yani ***vergilemede genel karşılık ilkesine*** de gönderme yapılmaktadır.

10. İngiliz Haklar Beyannamesi: 1689

İngiliz İnsan Hakları Beyannamesi aslında İngiliz Parlamentosu tarafından çıkarılan bir kanundur. Bu kanunun konumuzla alakalı olan en önemli yönü, bundan böyle Parlamento onayı olmadan vergileme yapılamayacağını belgelemesidir. Haklar Bildirgesi, siyasi rejimin işleyişi bakımından önemli yenilikler getirmiş ve yasama usullerinden Parlamento'nun toplanmasına, daimi ordu tahsisinden düşünce özgürlüğüne kadar çok sayıda konuyu kapsayan düzenlemeler yapmıştır. Bu bildirgenin vergilerle ilgili hükümleri şunlardır:

Madde 1

"Parlamento'nun onayı olmadan, Kral'ın yetkisine dayanarak, yasaları ve bu yasaların icrasını iptal etmek gücü sözde kalır ve yasadışıdır".

Madde hükmüyle vergilemede ***yasallık ilkesi*** vurgulanmakta ve Parlamento tarafından çıkarılan bir vergi kanununun yürütme konumunda olan Kral tarafından iptal edilemeyeceği ve bu yönüyle ***müdahale ilkesi*** kapsamında işlem tesis edemeyeceği sonucu çıkarılabilir. Bu hüküm "temsilsiz vergileme olmaz" kuralının "kanunsuz vergileme olmaz" kuralına dönüştüğünü açıkça belgelemektedir.

Madde 2

Son zamanlarda alışkanlık haline getirmek küstahlığını gösterdikleri gibi, Kral'ın yetkisine dayanarak, kendini yasalardan ve bu yasaların icrasından muaf tutmak gücü de sözde kalır ve yasadışıdır.

Hükümde atıf yapılan vergileme ilkesi, ***genellik ilkesidir***. Buna göre, hükümde Kral'ın yetkisine dayanarak bazı kişilerin kendilerini mali sorumluluklardan azade kıldığı ve böylelikle ***genellik ilkesini*** kanun dışı yollarla esnettikleri ifade edilmektedir. Bu tür davranışları yasa dışı olarak tanımlayan hüküm vergisel bakımdan bu meselenin vergi kaçakçılığı olduğunu belirtmektedir.

Madde 4

"Parlamento tarafından sağlandığı şeklinden ve zamanından farklı olarak kralın imtiyaz hakkına dayanarak vergi salması ve kullanması yasadışıdır".

Görüleceği üzere hükümde vergilemede ***yasallık ilkesi*** dile getirilmekte ve sürekliliğine değinilerek bu ilkenin hiçbir şartla ihlal edilemeyeceği ifade edilmektedir. Bundan böyle vergileme alanında yetkili tek kurumun Parlamento olduğuna işaret eden hüküm, Kral'ın imtiyaz hakkına dayanarak vergi salamayacağını, salarsa da bunun yasadışı olduğunu belirtmektedir. Vergileme yetkisi sadece Parlamento tarafından kullanılacaktır.

11. Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi: 19 Ekim 1765

1756-1763 yılları arasını kapsayan ağır savaş yılları[79] galip gelmesine rağmen Büyük Britanya'nın mali durumunu ağırlaştırmış ve ülke parlamentosu kolonilerde uyguladığı vergileri arttırma yoluna gitmiştir. Ayrıca o dönemde uygulanan bu vergilere ilave olarak 1764 yılındaki şeker kanunu ile şekere, döviz kanunu ile döviz işlemlerine, 1765 yılındaki konaklama kanunu ile konaklama hizmetlerine ve pul kanunu ile tüm resmi belgeler, gazeteler, ruhsatlar ve sözleşmeler için verginin ödenme aracı olan pul alımı[80] zorunlu hale getirilmiştir. Bunun üzerine 7 Ekim 1765 tarihinde dokuz koloninin yirmi yedi temsilci gönderdiği Kongre, New York'ta toplanmış ve kınama kararı olma özelliği gösteren bir bildiri[81] yayınlamıştır (Aktan vd., 2002: 265-268). Toplamda on üç maddeden oluşan bu bildirinin 3, 5, 8 ve 9. Maddelerinde vergilerle ilgili hususlara yer verilmiştir.

[79] Literatürde Yedi Yıl Savaşı olarak adlandırılan ve Avrupa başta olmak üzere Afrika, Hindistan, Güney ve Kuzey Amerika ile Filipinler'e kadar oldukça geniş bir alana yayılan bu savaşın esas nedeni Büyük Britanya ile Fransa'nın arasındaki sömürge yarışıdır. Yedi Yıl Savaşı, küresel çapta gerçekleşen ilk savaş olma özelliğindedir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Alganer ve Çetin, 2007: 285-309.

[80] Vergilerin tahsil yöntemlerinden biri de pul ve bandrol yapıştırma yöntemidir. Bu yöntem, geçmişte damga vergisi gibi vergilerde uzunca bir süre uygulanagelmiştir.

[81] Bu bildirinin başlangıç bölümündeki sunum şöyledir: "*En sıcak muhabbet ve görev aşkı ile Majestelerine ve O'nun hükümetine samimiyetle kendilerini adayan, ayrılmaz bir şekilde Protestan saltanatın başarılı kurumlarına bağlı olan ve bu kıtadaki İngiliz Kolonisinin talihinin dönmesinin yakın olduğuna inanan bu Kongrenin üyeleri; zamanın izin verdiği ölçüde adı geçen kolonilerdeki durumu dikkatli bir şekilde inceleyerek kolonide oturan kişilerin en temel haklarına ve özgürlüklerine ve Parlamentonun çıkardığı çeşitli kanunlar nedeniyle katlandıkları sıkıntılar dolayısıyla ortaya çıkan şikayetlerine saygı göstererek mütevazı görüşlerimiz doğrultusunda aşağıdaki bildiriyi ilan etmeyi kaçınılmaz bir vazife olarak addettik*". Oldukça tevazu içeren bu sunuma rağmen bildiri, günümüzde kolonilerin ilk bağımsızlık sinyalini veren belge olarak görülmektedir.

Madde 3

Kendilerinin ya da temsilcilerinin rızası olmaksızın hiçbir verginin konamayacağı, İngilizlerin şüphe götürmez hakkı ve en önemli özgürlüklerinden biridir.

Bildirinin bu maddesi "temsilsiz vergi olmaz" kuralına değinmekte ve bunun İngiliz siyasi geleneğinin en önemli unsurlarından biri olduğunu hatırlatmaktadır. Bu hatırlatmanın vergileme ilkeleri bakımından önemi, ***yasallık ilkesine*** bir tür gönderme niteliğinde olmasıdır. Temsili vergilemenin İngilizlerin hakkı olduğu vurgulanarak kendilerinin de İngiliz ulusunun bir parçası olduklarını ve ***genellik ilkesi*** çerçevesinde kendilerinin de bu temsil mekanizması içinde yer almaları gerektiğini vurgulamışlardır.

Madde 5

Bu kolonilerdeki halkın tek temsilcileri kendilerince sevilen kişilerdir ve kendilerine ait yasalarca öngörülmedikçe anayasal olarak hiçbir vergi onlardan alınamaz.

Siyasi temsil konusunun tekrardan ele alındığı bu madde ile koloni halkı temsilcilerinin ancak ve ancak kendileri tarafından seçileceği ve vergileme yetkisinin sadece seçilen bu kişilerden oluşan meclislerce kullanılacağı belirtilmekte ve bu meclislerin onayı olmaksızın yapılan vergilemenin anayasal açıdan geçersiz olduğu dile getirilmektedir. Madde hükmünün genel içeriği, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapıldığını göstermektedir.

Madde 8

Bu kolonilerin sakinleri üzerine yüklenen ve "Britanya Kolonilerinde Ve Amerika'da Belirli Damga Vergisi ve Diğer Vergilerin Alınması ve Uygulanması İle İlgili Kanun" adlı Parlamento'nun son yasası ve diğer bazı kanunlar, Bahriye Mahkemesinin yargılama hakkının sınırlarını genişleterek kolonicilerin hak ve özgürlüklerini ortadan kaldırma eğilimini ortaya koymaktadır.

Bildirinin bu maddesiyle İngiliz Parlamentosu'nun başta pul vergisi olmak üzere kolonilerde uygulamaya koyduğu kanunların koloni halklarının hak ve özgürlüklerini ortadan kaldırıcı mahiyette oldukları belirtilmekte ve dolaylı yoldan vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** bağlı kalınmadığı iddia edilmektedir.

Madde 9

Parlamentonun çıkardığı son birkaç kanun ile getirilen vergiler, bu kolonilerdeki sıkıntı verici koşullar açısından, son derece külfetli ve eziyet vericidir ve madeni para kıtlığından dolayı ödenmeleri mümkün değildir.

Vergilerin koloni halkları bakımından sıkıntı verici koşullar oluşturması üzerinde durulduğunda madde hükmünün ***ölçülülük ilkesi*** başta olmak üzere, ***tarafsızlık ilkesi*** ve ***etkinlik ilkesi*** bakımından göndermede bulunduğu görülmektedir.

12. Birinci Kıtasal Kongre Bildirisi: 14 Ekim 1774

Büyük Britanya'nın sürmekte olan ağır mali sorunları kolonilere uyguladığı vergileri daha da arttırmasına sebep olmuştur. Ayrıca o dönemde sömürü aracı olarak kullanılan Batı Hindistan Kumpanyası'nın çıkar ve menfaatlerine yönelik olarak çay vergisi getirilmiş ve bu vergiyle birlikte kolonilerde var olan tepkiler daha da yükselmiştir. Nihayetinde 16 Aralık 1773 tarihinde tipik bir vergi isyanı olma özelliği taşıyan Boston Çay Partisi[82] isyanı çıkmıştır. İsyan karşısında Britanya yönetimi bir takım zorlayıcı yasalar çıkarma yoluna gitmiş ve Boston Limanını kapatmıştır. Bu gelişmeler karşısında Georgia haricindeki diğer tüm koloniler, haklarını savunmak amacıyla 5 Eylül 1774 tarihinde Philadelphia'da toplanan Birinci Kıtasal Kongre'ye temsilciler göndermiştir.

Birinci Kıtasal Kongre'de alınan kararlar, duyulan hassasiyeti özetleyen bir bildiri haline getirilerek İngiltere Kralına gönderilmiş ve bu bildiride özellikle kolonilerin bağımsızlık taleplerine dair herhangi bir talepleri olmadığı ifade edilmiştir. Giriş ve sonuç bölümleri dışında toplam on maddeden oluşan bildirinin dördüncü maddesinde vergilerle ilgili hususlara yer verilmiştir.

Madde 4

"Halkın kendi yasama meclislerine katılması hakkıdır. İngiliz kolonicileri temsil edilmediğinden ve yerel ve diğer koşullardan Britanya Parlamentosunda da yeterli bir düzeyde temsil edilemediklerinden, daha önce yapıldığı ve alışıldığı gibi sadece kendi egemenlerine tabi olacakları ve vergileme ve iç politika gibi tüm konularda temsil haklarının korunacağı bir düzenleme ile farklı eyalet yasama meclislerinde tam ve özgür bir yasama gücüne sahip olmaya hakları vardır. Ancak, şartların gerekli kılması halinde ve her iki

82 Koloni halkından oluşan ve başını Samuel Adams'ın çektiği sayıları yüz kadar olan isyancı, Britanya şirketine ait gemilerdeki çay balyalarını denize döker ve bu eylem kısa zamanda büyük bir isyana dönüşür. Ayrıntılı bilgi için bkz., Aktan vd., 2002: 172-174.

ülkenin karşılıklı çıkarlarının gerektirmesi durumunda, rızaları olmaksızın Amerika'daki tebaadan toplanacak gelirleri artırmak için iç ve dış vergi salınması fikri hariç olmak koşuluyla anavatanın ve imparatorluğun ve üyelerinin ticari çıkar ve avantajlarını korumak amacıyla dış ticaretimizi düzenlemek için ve iyi niyetle kısıtlayıcı nitelikteki kanunların Britanya Parlamentosu tarafından yürürlüğe konulmasına rıza göstereceğiz".

Bildiri hükmünde atıf yapılan ilk ilke, vergileme yetkisinin kullanımını da ele alan "temsilsiz vergi olmaz" kuralı ve bu kuralın işaret ettiği ***yasallık ilkesidir***. Hükmün bu ilkeye bağlılığı o denli güçlüdür ki, bunun ihlaline sebep olan düzenlemelerin olağanüstü durumlarda bile asla kabul edilmeyeceği belirtilmektedir. O dönemde koloniler, vergiler haricindeki diğer tüm hususlarda Britanya Parlamentosu'nun kanunlarına tabi olduklarını ortaya koymaktadırlar. Dikkat edilirse öncelikle iç ve mali konularda tamamen bağımsız bir yapılanma gündeme getirilmekte ve ancak anlaşma sağlanırsa vergi konusu dışındaki hususlarda bağımlılığın devam edebileceği dile getirilmektedir. Bu durum Montesquieu'nun Kanunların Ruhu Üzerine adlı eserinde Müslüman olmayan halkların neden Müslüman yönetimleri tercih ettiklerini ifade ettiği durumla örtüşmektedir. Nitekim burada ağır vergi yüklerinin neden olduğu bir "temsilsiz vergileme olmaz" düsturunun ortaya çıktığı görülmektedir.

13. Virginia Haklar Bildirgesi: 12 Haziran 1776

10 Mayıs 1775 tarihinde toplanan İkinci Kıtasal Kongre, aldığı bağımsızlık kararı akabinde her bir koloninin kendi anayasasını hazırlama çağrısında bulunmuştur. Bu çağrıya ilk cevap, Virginia kolonisinden gelmiş ve böylelikle Virginia, koloni kimliğinden kurtularak bağımsız bir devlete dönüşmüştür. Virginia devletinin 12 Haziran 1776 tarihinde kabul ettiği anayasasının başlangıcında on altı maddeden oluşan bir metne yer verilmiş ve bu metin Virginia Haklar Bildirgesi olarak adlandırılmıştır. George Mason tarafından hazırlanan bu metin, temel hak ve özgürlükler ile bunların nasıl korunacağı hususu üzerinde durmuş ve daha sonra diğer koloniler tarafından hazırlanacak olan anayasa metinlerinde de özü korunarak yer almıştır (Aktan vd. 2002: 270-271). Virginia Haklar Bildirgesi'nin altıncı maddesinde vergilerle ilgili hususlara değinilmiştir.

Madde 6

"Meclislerde halkın temsilcisi olarak çalışılacak kişilerin seçimi serbesttir; topluma bağlılık ve sürekli genel ilgi beslediğine dair yeterli delili alan herkesin oy hakkı vardır; kamu yararı için, kendinin ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan, kimse ne vergi ödemeye zorlanabilir, ne de mülkü elinden alınabilir; aynı biçimde kimse, kamu yararını göz önünde bulundurarak kabul etmediği yasalara uymakla yükümlü değildir".

Dikkat edilecek olursa hüküm "temsilsiz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilerin ancak ve ancak halk tarafından seçilen temsilciler tarafından konabileceği belirtmektedir. Vergileme alanında seçilmiş temsilciler dışında hiçbir otoritenin tasarruf hakkı olmadığını vurgulayan hüküm, temsilcilerin bu yetkilerini kullanırlarken kamu yararını ön planda tutmaları gerektiğini, aksi halde hiçbir hükmün kabul edilmeyeceğini ortaya koymaktadır. Genel çerçeve içinde ele alındığında hükmün vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunduğu söylenebilir.

14. Amerikan Bağımsızlık Bildirgesi: 4 Temmuz 1776

Bağımsızlık Bildirgesi, on üç koloninin Büyük Britanya Krallığı'ndan ayrılarak bağımsızlıklarını ilan ettiklerini açıklayan belgedir. Bu belge, 10 Mayıs 1775 tarihinde toplanan İkinci Kıtasal Kongre'de alınan bağımsızlık kararının somut çıktısıdır. Belge, Thomas Jefferson'un başkanlık ettiği ve aralarında John Adams, Benjamin Franklin, Roger Sherman ve Robert Livingston tarafından oluşturulan beş kişilik komisyon tarafından hazırlanmış ve 4 Temmuz 1776[83] tarihinde kabul edilmiştir. Tüm insanların eşit ve devredilemez haklara sahip olduğunu, hükümetlerin bu hakları güvence altına almak için kurulduklarını ve hükümetler bu amaçları tahrip ederlerse, insanların onu değiştirme veya ortadan kaldırma hakkına sahip olduklarını vurgulayan Bağımsızlık Bildirgesi, kolonilerin Britanya'dan ayrılmasını gerektiren özel nedenleri tek tek sıralamıştır. Tahmin edileceği üzere bu nedenlerden biri de vergilerdir.

"[İngiltere Kralı] Anayasamıza ters düşen, yasalarımızla bağdaşmayan bir kazai (yargısal) içtihat biçimini bize kabul ettirmek için başkalarıyla işbirliği yapmıştır ve bu tepeden inme kazai içtihadın uygulamalarını onamıştır. Tüm bu uygulamaların nedenleri şunlardır:

[…]

Bize rızamız olmadan vergi yüklemek;

[…]"

Hükmün vergileme alanındaki karşılığı "temsilsiz vergi olmaz" kuralıdır. Tahmin edileceği üzere bu kural, kanunların yasama meclislerinin somut çıktısı olmaları sebebiyle sonranda "kanunsuz vergi olmaz" olarak ifade edilmeye başlanmıştır. Bu kuralın vergileme ilkeleri bakımından karşılığı elbette ki, vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen ***yasallık ilkesidir***.

83 Bu tarih her yıl ABD'de "Bağımsızlık Günü" olarak kutlanmaktadır.

15. Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi: 26 Ağustos 1789

Fransız Devrimi'nin ardından insan haklarını korumak amacıyla yayınlanan bu bildiri, 1791'de kabul edilen Fransa Anayasası'na *önsöz* olarak eklenmiştir. İnsanların özgür doğduğunu ve eşit yaşamaları gerektiğini, insanların zulme karşı direnme hakkı olduğunu, her türlü egemenliğin esasının millete dayalı olduğunu ve mutlak egemenliğin bir kişi ya da grubun elinde bulunamayacağını, devleti idare edenlerin esas olarak millette karşı sorumlu olduğunu, hiç kimsenin dini ve sosyal inançları yüzünden kınanamayacağını ortaya koyan bu bildiri, toplamda on yedi maddeden oluşmaktadır. Vergilerle ilgili hükümler, Bildiri'nin on üçüncü ve on dördüncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Madde 13

"Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin bir vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak dağıtılır".

Madde hükmünün ilk atıf yaptığı ilke, ***vergilerin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesidir***. Hükme göre, kamusal hizmetlerin devamlılığının sağlanması bu ilkeye bağlılığın gereğidir. Hükümde geçen ikinci vergileme ilkesi, ***genellik ilkesidir***. Kanaatimizce bu ilkeye olan atıf, esasen Bildiri'nin insanlar arasında herhangi bir ayrım yapılmaması vurgusunun vergileme alanına tezahürüdür. Hükmün atıfta bulunduğu üçüncü ve son vergileme ilkesi ise vergilemede ödeme gücünün dikkate alınması sayesinde oluşan ***adalet ilkesidir***. Burada geçen "olanakları oranında eşit dağıtılır" ifadesinin karşılığı, adalet ilkesi içinde ele alınan dikey adalet anlayışıdır.

Madde 14

"Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeyi serbestçe kabul etmeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını gözlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır".

Hükümde geçen "tüm yurttaşlar" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca vatandaşların vergilere serbestçe katılımı bir hak olarak görülmekte ve vergilere gönüllü uyum sağlanmasının önemi hatırlatılmaktadır. Bu demokratik katılım düzeyinde vergilemede ***yasallık ilkesine*** yapılmış bir göndermedir. Hükmün devamında yer alan ve vatandaşlara vergilerle ilgili teknik hususları belirlenme hakkı veren bölümü ise vergilemede keyfiliği ortadan kaldırmayı amaçlayan ***belirlilik (kesinlik) ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

16. Sened-i İttifak: 29 Eylül 1808

Osmanlı Devleti'nde 28 Temmuz 1808 tarihinde tahta çıkarılan II. Mahmud döneminde devlet yönetiminde ıslahat konusuna önem verilmiş ve öncelikle merkezi otoritenin gücü arttırılmak istenmiştir. O dönemde Anadolu ve Rumeli'deki bazı eyalet ve sancakların merkeze bağlılıklarının zayıflamış olması ve bu bölgelerdeki âyanların[84] keyfi yönetimler kurarak adeta merkezi idareye karşı gelmeleri, yapılmak istenen ıslahatların temel sebebi olmuştur. Bu amaçla sadrazam Alemdar Mustafa Paşa tarafından ayanlara birer davetiye gönderilmiş ve kendileri Meşveret-i Amme, yani "genel toplantı" ya çağrılmıştır. Bu toplantıda yapılan görüşmeler sonucunda ayanlarla devlet ileri gelenleri arasında uzlaşma sağlanmış ve 29 Eylül 1808 tarihinde Sened-i İttifak denilen bir belge düzenlenmiştir (Aktan vd., 2002: 272-273).

Hukuken sözleşme anayasası olma özelliği taşıyan lakin şekli bakımdan anayasa olma özelliği taşımayan Sened-i İttifak, şer-i nitelikli bir belgedir. Bir tür yemin vesikası özelliği taşıyan Sened-i İttifak'ın kelimesinin anlamı da "anlaşma senedi" dir. Senet, o dönemde merkezi otorite ile ayanlar arasında uzlaşma sağlanmasına somutluk kazandırmıştır. Sened-i İttifak'ın önemli özelliklerinin başında o döneme kadar padişahlara ait olan vergileme yetkisinin sınırlandırılması gelmektedir. Toplamda yedi şart ve bir ekten oluşan bu belgenin son şartı, vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Yedinci Şart

"Yoksulun ve halkın gözetilip korunması temel ilke olduğuna göre hanedanlar ve ileri gelenler tarafından, yönetimleri altında bulunan ilçelerin güvenliğine ve yoksulun ve Hristiyan uyrukların verecekleri vergi konusunda adalete uymaya dikkat olunmak zorunda olunduğundan, baskı ve adaletsizlik ve vergiler konularında devlet yöneticileri ve taşra hanedanları, aralarında yapacakları görüşme sonunda karar verilir; kararın sürekli olmasına ve kıyım ve adaletsizlik olmamasına özen gösterilmelidir ve her hanedan ötekinin durumunu gözleyerek buyruklara ve yüce şeriata aykırı baskı ve kıyımda bulunan olursa, herhangi bir garaza dayanmadan, yüce devlete haber verilsin ve elbirliğiyle önlenmesine uğraşılsın".

Padişahın vergileme yetkisini sınırlandıran ve bu yetkinin yerel otoritelerle paylaşılmasını sağlayan yedinci şartın ortaya koyduğu ilk husus, vergilerin herhangi bir dini ayrım gözetilmeksizin adalete uygun olarak toplanmasıdır.

[84] Osmanlı Devleti'nde on altıncı yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıkan ve 1839 yılında başlayan Tanzimat dönemine kadar devlet yönetimine etki eden gayri resmi müessesedir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Güven, 2016: 63-88.

Şartın bu bölümünde geçen Hristiyan vurgusu, kanaatimizce herhangi bir inanç farklılığı yapılmadan vergilemede ***genellik ilkesine*** bağlı kalınmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Hükümde vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapıldığı açıktır. Hükmün devamında geçen ve alınan kararların süreklilik taşımasının önemine değinen kısmı ise vergilerde aşırılığa kaçılmamasının önemini belirtmekte ve vergilemede ***ölçülülük ilkesini*** ortaya koymaktadır. Farklı vergilendirme konusu da öne çıkan diğer bir gelişme olmuştur. Buna göre, vergiler hususundaki kararlar, devlet yöneticileri (merkezi idare) ile taşra hanedanı (yerel idare) arasında yapılacak görüşmeler neticesinde verilecektir. Bu durum homojen bir vergi sisteminin dışına çıkıldığına ve hanedanların pazarlık güçlerine göre verginin bölgelerde şekillenebileceğine işarettir. Dolayısıyla burada geçen ilkelerin somut bir zemine oturtulmadığı da göz önüne alındığında Sened-i İttifak'ın oldukça tartışmalı bir metin olduğu ifade edilebilir.

17. Tanzimat Fermanı: 3 Kasım 1839

Sultan Abdülmecid tarafından ilan edilen Tanzimat Fermanı, devlet ve kişi arasındaki ilişkilere hukuki yönden yenilik getiren, şeriata dayanan eski yasaları tamamen değiştirmeyi öngören ve ıslahat hareketlerini siyasi ve hukuki yönden teminat altına almayı amaçlayan bir belgedir. Ferman, ülkenin iyi yönetilebilmesi için yeni bazı yasalar çıkarılması gerektiğini ve bu yasaların can güvenliği, ırz, namus ve mülkiyetin korunması, halkın askere alınması ve vergilerin toplanması hususlarından ibaret olduğu belirtilmiştir. Şekli yönden düz bir metin olma özelliği gösteren bu ferman, iki ayrı yerde vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır. Bu hükümler şunlardır:

> *"… Bir devletin topraklarını koruması, askeri ve başka masrafları gerektirir. Bu da akça ile idare olunur. Akça da tebaanın vergisiyle elde edilir. Bunun düzenli bir biçimde yapılması önemlidir. Önceleri, gelir sayılmış olan yed-i vahit (tekel) belasından Allah'a şükür memleketimiz halkı evvelce kurtuldu ise de, tahripkar bir araç olup hiçbir zaman yararlı bir sonucu görülmeyen iltizam usulü hala yürürlüktedir. Bu durum, bir ülkenin siyasi meselelerini ve mali işlerini bir kişinin iradesine ve zorba pençesine bırakmak demektir. Eğer bu mültezim, iyi bir insan değilse, kendi çıkarlarına bakacak, bütün hareketleri haksızlık ve zulümden ibaret olacaktır. Bundan böyle bir ferdin emlak ve gücüne göre uygun bir vergi tayin edilerek, kimseden fazla bir şey alınmaması ve yüce devletimizin deniz ve kara kuvvetlerine ve diğer alanlarına yapılacak harcamaların gerekli kanunlarla belirlenmesi ve sınırlandırılması ve buna göre yürütülmesi gerekmektedir".*

Sırasıyla incelendiğinde hükmün vergileme bakımından taşıdığı mana şu şekilde özetlenebilir: Öncelikle hükmün vergilerin meşruiyetini oluşturma amacına

yöneldiği görülür. Buna göre, ülke savunmasının hassasiyetini öne çıkaran hüküm, vergi ödemenin önemini ve bu türden ödemelerin istikrarını vurgular. Ardından kamu gelirleri içine zaruretle alınmış olan tekel gelirlerinin ekonomi üzerine yıkıcı etkilerine değinilir ve halen yürürlükte olan iltizam yöntemine atıfta bulunulur. Ferman'a göre, her ne kadar zaruretten doğmuş olsa da iltizam yöntemi kötüdür. Bu yöntemde adalet bakımından belirleyici olan iltizam sahibinin (mültezimin) insafıdır ve insafı olmayan mültezimler elinde yöntemin haksızlık ve zulme sebep olduğu belirtilmektedir. İltizam yöntemine olan bu eleştiri, kanaatimizce vergilemede ***adalet ilkesine*** olan inancın tezahürüdür.

Devletin selameti bakımından iltizam usulünün terk edilmesini öneren bu hüküm, vergi adaleti bakımından gelire göre vergi alınmasını öne çıkarmakta ve vergilerin devlet harcamalarına yetecek ölçüde olması gerektiğini vurgulamaktadır. Haliyle hükmün bu özelliği vergilemede ***yeterlilik ilkesi*** yönüyle önemlidir. Ayrıca hükümde geçen "kimseden fazla bir şey alınmaması" vurgusu, vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** gönderme niteliği taşımaktadır. Hükmün son kısmında ise vergilerden sağlanacak hasılatın kullanım yerleri belirtilmekte ve vergilemede ***tahsis ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Fermanda genellik ilkesine de göndermede bulunulduğu görülür. Zira "fert" ifadesiyle herhangi bir sınırlama yapılmadığı ve dolayısıyla imparatorluğun tüm fertlerinin vergi yükümlüsü kabul edildiği sonucu çıkarılabilmektedir.

> *"… Meclis-i Ahkam-ı Adliyye*[85] *üyeleri lüzumu kadar çoğaltılacak ve vükela ile devletin ileri gelenleri belirli günlerde orada toplanacak ve görüşlerini çekinmeden, açıkça söyleyerek can ve mal güvenliği ve vergilerin belirlenmesi hususlarına dair gereken kanunları karar altına alacaktır".*

Bundan böyle ülke idaresinin iyi bir şekilde sürdürülmesi için yeni kuralların konulmasını gerekli gören Tanzimat Fermanı, bir anlamda fermanların kanunlarla ikame edilmesini sağlama görevini üstlenen bir danışma meclisi oluşturmuş ve vergilerle ilgili hususların kanunlarla düzenlenmesi şartını getirmiştir. Ferman'ın getirdiği bu yeniliğin vergileme ilkeleri bakımından anlamı ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** geçiştir. Bundan böyle vergiler, padişah fermanlarıyla değil, kanunlarla toplanacaktır.

---

[85] 1838 yılında Sadrazam Mustafa Reşit Paşa tarafından kurulan ve o dönemde Padişah fermanları yerine düzenli hukuk metinlerine geçme çabası içinde olan ülkenin yasa metinlerini hazırlayan danışma meclisidir. Meclis-i Ahkam-ı Adliyye, 1839 yılından sonra istinaf mahkemesi olarak da çalışmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz., Ceylan, 2004: 23-48.

18. Islahat Fermanı: 18 Şubat 1856

Osmanlı'da Tanzimat'ın ilanından sonraki uygulamalarla ilgili olarak özellikle gayrimüslimlere yeni haklar tanıyan siyasi belgedir. Sultan Abdülmecid döneminde hazırlanan bu ferman, Avrupalı devletlerin desteğini almak ve özellikle Kırım Savaşı'nı (1853-1856) sona erdirecek 30 Mart 1856 tarihli Paris Anlaşması'nda kazanımlar elde edilmesi amacıyla ilan edilmiştir.

Islahat Fermanı düz bir metin olmasına rağmen tarihçiler tarafından otuz beş madde olarak incelenmektedir. Fermanın vergilerle ilgili hükümlerinin dilimizdeki karşılığı ve bunların konumuz bakımından taşıdıkları anlam ise şöyledir:

Madde 9

"Her ne suret ve ad ile olursa olsun rahiplere verilmekte olan bahşişler ve gelirler bütünüyle engellenerek onun yerine patriklere ve cemaat önderlerine belirli gelirler tahsis olunması… Diğer ruhbanların dahi rütbe ve makamlarının önemine ve bundan sonra verilecek karara göre kendilerine hakkaniyete uygun maaşlar tayin olunacaktır".

O dönemde ruhban sınıfının en fazla itiraz ettiği maddeler arasında yer alan bu maddeyle ruhban sınıfına ödenen vergiler kaldırılmakta ve ruhban sınıfına ödenecek ücretin rütbe esasına göre devlet tarafından verileceğine resmiyet kazandırılmaktadır. Bunun konumuz açısından önemi ise vergileme yetkisinin devlet gücü altına alınmasıdır ki, bu husus vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile yakından ilişkilidir.

Madde 25

"Vergi eşitliğinin diğer yükümlülüklerin eşitliğini gerektirdiği gibi, hak eşitliğinin dahi görev eşitliğini gerektirdiğinden, Hıristiyan diğer gayrimüslim halka dahi Müslümanlar gibi askerlik borçlarının ödenmesi hakkında daha sonra verilen karara uyma mecburiyeti getirilmesi… Bu hususta bedel vermek veya nakit olarak para ödemek yoluyla fiili hizmetten muaf olmak usulünün icra olunması…".

Islahat Fermanı'nda ***kanun önünde eşitlik ilkesi*** vergiler yoluyla ekonomik alanı kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Gümüş, 2008: 227). Ayrıca görev ve vergi eşitliğinde olduğu gibi, tüm vatandaşların askerlik görevinde de eşit yükümlülüklere sahip oldukları ve vatandaşların belirli bir bedel ödeme yoluyla askerlikten muaf olabilecekleri yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemenin vergileme bakımından anlamı, askerliğin bilfiil görev alınarak yani hizmet vergileme şeklinden istenirse nakdi vergileme şekline dönüşü

sağlamış olmasıdır. Böyle bir imkanın sağlanmasında ödeme gücünün dikkate alınmaması ise vergi adaleti açısından uygun düşmemektedir.

Madde 28

"Halkın tamamı üzerine konulacak vergiler sınıf ve mezheplerine bakılmayacak bir surette alındığından, işbu vergilerin ve hele aşarın alınmasında meydana gelen suiistimallerin düzeltilmesi için acil tedbirler düşünülüp müzakere edilerek doğrudan doğruya (aracılar kullanmadan) vergi alma usulünün aşamalı olarak yerine getirilmesi mümkün oldukça, devlet gelirlerinin iltizam usulü yerine bu yeni yöntem kullanılıp toplanması gerçekleştikçe, devlet memurları ile meclislerdeki üyelerin açık artırmalarda açıktan icra olunacak iltizamlardan birini yerine getirmemeleri veya herhangi bir türlü hisse almalarının çok sert cezalarla yasaklanması…".

Ferman'ın bu hükmü ile vergilemede ***genellik ilkesi*** yönünde düzenleme yapılmış ve kullanılmakta olan iltizam yönteminin[86] aşamalı olarak kaldırılmasına karar verilmiştir. Ayrıca bu geçiş döneminde kamu görevi yerine getirenlerin iltizam ihalelerine katılımları ve/veya bu sistem içinde yer alan ortaklıklarda pay sahibi olmaları yasaklanmış ve yasağa uymayanlara çok sert cezalar verileceği belirtilmiştir. Kanaatimizce sergilenen bu tutum sayesinde iltizam yönteminin iktisadi faaliyetlere verdiği zarar ve özellikle vergi adaleti bakımından sebep olduğu kayıplar engellenmek istenmiştir. Bu da, bize Ferman'ın sırasıyla vergilemede ***tarafsızlık ilkesi***, ***etkinlik ilkesi*** ve ***adalet ilkesine*** göndermede bulunduğunu göstermektedir.

Madde 29

"Mahalli vergilerin dahi mümkün olduğu kadar ürünlere zarar vermeyecek ve iç ticarete engel olmayacak biçimde konulup tayin edilmesi… Bayındırlık işleri için tayin ve tahsis olunacak uygun bir miktara, karadan ve denizden ve yeni oluşturulacak çeşitli yollardan istifade edecek eyaletler ve sancaklarda oluşturulacak özel vergilerin dahi ilave edilmesi…".

Ferman'ın bu hükmü ile mahalde alınan vergilerin etkinliği üzerinde durulmuş ve özellikle vergilerin ülke içi serbest ticareti engellememelerinin önemi hatırlatılmış ve böylece vergilemede ***etkinlik, ölçülülük*** ve ***tarafsızlık ilkelerine*** gönderme yapılmıştır. Ayrıca ülkedeki bayındırlık işlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin hangi yollarla nereden sağlanacakları belirlenmiş ve

[86] Devletin vergi toplama işini belli koşullar altında özel şahıslara bırakması, yani bir anlamda bu işin özelleştirdiği sistemdir. İltizam yönteminin en önemli sakıncası, vergi toplama işine kar odaklı bir bakış açısı kazandırması ve bu sebeple vergi adaletini geriletmesidir. Ayrıntılı bilgi için bkz., Buluş, 2010: 81-120.

gerektiğinde vergilemede ***müdahale*** ve ***tahsis ilkesinin*** de kullanılabileceği belirtilmiştir.

19. Adalet Fermanı: 18 Aralık 1875

Sultan Abdülaziz tarafından ilan edilen Adalet Fermanı, kendinden bir sene sonra ilan edilen Kanun-i Esasi'nin gölgesinde kalmış bir siyasi belge özelliği taşır. Adalet Fermanı'nın ortaya çıkma sebebi, yine 1875 yılında ortaya çıkan Hersek İsyanı'dır. Bu isyanla birlikte iltizam sisteminin meydana getirdiği zaaflar çok daha belirgin hale gelir ve Osmanlı devleti, batılı devletlerin de müdahalesiyle Avrupa'daki azınlıklarının yönetiminde önemli zaaflar yaşamaya başlar. Adalet Fermanı da Tanzimat Fermanı ile Islahat Fermanı'nda olduğu gibi dış siyasetin baskısı ile hazırlanmıştır (Eyyupoğlu, 1999: 254). Bu fermanın vergilerle ilgili tek hükmü şöyledir:

"Vergiler varlıkları ölçüsünde hak ve adalete uygun olacaktır. Şayet vergiler Devlet giderlerini karşılayamayacak durumda ise, memleketin imar ve kalkınmasına yarayacak imkanların teminine yarayacak tedbirlerle gelir kaynaklarının çoğaltılması çareleri araştırılacaktır".

Ferman hükmünün de açıkça gösterdiği üzere, vergilemede öne çıkan ilke, ***adalet ilkesidir.*** Esasen bu, fermanın adıyla da son derece tutarlıdır. Hüküm, vergi hasılatında oluşması muhtemel eksikliğe dikkat çekmekte ve böylelikle vergilemede ***yeterlilik ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. Ayrıca iktisadi kalkınma hususunun önemi üzerinde duran hüküm, vergilerin bu amaca yönelik olarak kullanımına işaret etmekte ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** uygun davranılacağını da ortaya koymaktadır.

20. Kanun-i Esasi: 23 Aralık 1876

Türkçe karşılığı "temel kanun" olan kanun-i esasi, Osmanlı devletinin ilk ve son anayasası olma özelliğini taşır. Dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından ilan edilen bu yasa ile halk, seçme ve seçilme hakkı ile tanışır. On iki fasıl ve yüz yirmi bir maddeden oluşan Kanun-i Esasi, yazılış şekli bakımından batılı anayasalara benzer. Lakin metnin içeriği, klasik Osmanlı örf-i ve şer-i hukuku düzenlemelerinden ibarettir. Kanun-i Esasi'de geçen vergiler ve vergileme ilkeleri ile ilgili hükümler şunlardır:

Madde 20

"Tekalifi mukarrere nizamatı mahsusuna tevfikan kaffei tebaa beyninde her kesin kudreti nisbetince tarh ve tevzi olunur".

Hükme göre "yasalara uygun olarak kararlaştırılmış mali yükümlülükler (vergiler) tüm vatandaşlar arasında herkesin (mali) gücüne hesaplanır ve

paylaştırılır" denilmekte ve böylelikle vergilemede hem ***genellik ilkesine*** hem de ***ödeme gücü ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Madde 24

Müsadere ve angarya ve cerime memnudur. Fakat muharebe esnasında usulen tayin olunacak tekalif ve ahval bundan müstesnadır.

Hükmün ilk bölümünde "zor alım (el koyma), ücretsiz zorunlu hizmet ve işkence yasaktır" denilmekte ve böylelikle ayni ve hizmet vergilemenin sebep olduğu olumsuzluklar engellenmektedir. Kanaatimizce hüküm ayni/hizmet vergileme açısından ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün devamında "savaş zamanında tayin edilen vergiler ve durumlar bunun dışındadır" denilerek olağanüstü hallerde bu gibi durumlara başvurulabileceği belirtilmiş ve böylelikle de ölçülülük ilkesi esnetilmiştir.

Madde 25

Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumatnamı ile ve namı aherle, hiç kimseden bir akçe alınamaz.

Madde hükmünde "bir yasa gereği olmaksızın hiç kimseden vergi, resim ya da başka bir ad altında para (bedel) alınamayacağı" belirtilmekte ve böylelikle "kanunsuz vergi olmaz kuralı" ortaya konularak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

21. Bolşevik Devriminde Rusya Belgeleri: 7 Kasım 1917[87] Öncesi

1884-1917 arası dönemde İmparator II. Nikolay, yasama meclisi Duma'yı kapattığında meclis üyelerinin gösterdikleri ilk tepki, halkı vergi ödemeye reddetmeleri olmuştur. Oldukça etkili olan bu çağrı üzerine halk arasında ciddi kargaşalar yaşanmış ve askeri müdahaleler görülmeye başlanmıştır (Trotsky, 1930 (2008): 39). Ayrıca bu dönemde ülkenin içinde bulunduğu zorlu ekonomik şartlar da toplumda vergilere karşı antipati oluşmasına neden olmuştur. Öyle ki, imparatorluk aile üyelerinin bile zaman zaman vergileri eleştirildiği görülmüştür[88]. Vergiler karşısında Kazaklar dönemin en dikkat çeken topluluğu konumundadır. Vergilerden muaf tutulan bu etnik grup, ayrıca bölgelerinde en fazla toprak sahibi olarak ünlenmiştir (Trotsky, 1930 (2008b): 197). Monarşiyle

87 Jülyen takvimine göre 25 Ekim 1917 tarihine denk geldiğinden Bolşevik Devrimi, Ekim Devrimi olarak da adlandırılır.

88 O dönemde Prens Lvov (1861-1925) vergilemede genellik ilkesine riayet edilmediği, nüfusun vergi konulan kısmının vergilerden muaf tutulan kısmına karşı tahrik edildiğini belirtir (Trotsky, 1930 (2008a): 281).

yönetilen Çarlık Rusyası'nda ***temsilsiz*** ve ***adaletsiz vergileme*** konusunda oldukça yüksek bir hassasiyet olduğu görülür. Tarihteki diğer örneklerde olduğu gibi bu dönemde Rusya'da ciddi bir iç kargaşanın vergileme hususunda ortaya çıkması hiç de şaşırtıcı değildir. Temsilsiz ve adaletsiz vergileme dışında vergilemede ***genellik ilkesine*** de riayet edilmemesi önemli bir sorundur.

İlkesiz vergilerin sebep olduğu rahatsızlığa rağmen o dönemde halkın Bolşevikler[89] için büyük bir istekle vergi ödemeye razı olması, devrime tabanından gelen desteği göstermesi bakımından önemlidir (Trotsky, 1930 (2008b): 70). Bolşeviklere olan halk desteğinin sebepleri arasındaki bir diğer neden de o denemde, Çar'ın varlıklı sınıfların üzerindeki doğrudan vergilerin azaltarak adaletsizliğe sebep olan dolaylı vergilere ağırlık vermesidir (Trotsky, 1930 (2008b): 118). Kanaatimizce burada mali olaylarla psikoloji ilmi arasında önemli bir ilişki olduğu açıktır. Buna göre, o dönemde Rusya'da henüz gerçek anlamda temsilli vergileme şartları tam olarak oluşmamış olmasına rağmen mükelleflerin Bolşevikler tarafından genel ve adil bir vergileme yapılacağına olan inancının bu denli güçlenmesi, onların vergilerine gönüllü uyumu arttırmıştır.

Çarlık Rusyası'nda vergileme alanında yaşanan sorunlardan biri de yetersiz vergi tabanı olmuştur. Buna göre, ülkedeki ağır vergi yüklerine ve vergi dağılımının adaletsiz olmasının yanında 1916 yılına kadar herhangi bir gelir vergisi uygulamasının bulunmaması da (Smith, 2002: 8) önemli bir eksikliktir. Dolayısıyla böylesi bir eksikliğin varlığı, vergilemeye kaynaklık eden harcamaların aşırı ölçüde vergilendirilmesine yol açmıştır. O dönemde var olan dar tabanlı ve adaletsizliğe sebep olan vergileme anlayışı, ekonomik etkinlik sağlanmasını güçleştirmiş ve ülke hayli büyük ekonomik sorunlarla boğuşmak zorunda kalmıştır.

Savaş sebebiyle ağır mali sorunlarla karşılaşılması da o dönemde finansman sorununu tetiklemiş ve çözümün vergi artışları yanı sıra dış borçlar ve para basımında aranması da zamanla halk üzerindeki yükün artması sonucunu doğurmuştur. Tüm bunlar üzerine bir de ülkede gıda yetersizliğinin görülmeye başlanması, halkı ciddi anlamda rahatsız etmiştir. Bu dönemde İngiliz Büyükelçisi George Buchanan ve Çar II. Nikolay arasında geçen bir konuşma, o dönemde Rus yöneticilerin halka bakış açısını ortaya koyması bakımından önemlidir. Olayın kısa özeti şöyledir: Büyükelçi, Rus Çarı'na *"halkınızın güvenini nasıl kazanmayı düşünüyorsunuz?"* diye sorar. Bunun üzerine Çar gelen soruyu *"benim mi onların güvenini nasıl kazanacağımı, yoksa onların mı benimkini nasıl kazanacağını soruyorsunuz?"* diyerek cevaplar (Smith, 2002: 14). Kanaatimizce -tek

[89] Lenin'in lideri olduğu Rusya Sosyal Demokrat İşçi Partisi'nin çoğunluk kanadına verilen isimdir. Partinin azınlık kanadınaysa "menşevik" adı verilmiştir.

başına- bu bakış açısı bile mutlak otoritenin neden sınırlandırılması gerektiğini yeterince açıklar. Kaldı ki, Fransa Kralı XIV. Louis'in *"devlet benim"* sözü ile burada ifade edilen görüş arasında düşünsel bakımından hiçbir fark yoktur[90].

Rusya'da 1863-1903 arası dönem köylüler ve kasabalılar üzerindeki baş vergisi ödenmesindeki ortak sorumluluğun[91] kaldırıldığı dönem olmuştur. Lakin sonraki dönemlerde ortaya çıkan ihtiyaçlara bağlı olarak bunlar geri getirilmiştir. Vergi sisteminde ekonomik koşullara göre verginin bölgeler arasında dağıtılması, bölgesel düzeyde adalet ilkesinin benimsenmiş olduğunu gösterir niteliktedir. Bununla birlikte -yukarıda da değinildiği üzere- soylu kişiler ve belli gruplar vergi dışında bırakılmıştır. Hatta bazı yazarlara göre dönemin hukuk dilinde "ödeyici" ifadesi neredeyse "köylü", "kasabalı" veya "tüccar" kelimeleriyle yer değiştirmiştir. Tüm bunlar, o dönemde vergilemede ***genellik ilkesine*** uygun hareket edilmediğinin kanıtıdır.

Genellik ilkesine riayet etmeyen vergi sisteminde elde edilen vergi hasılatı, vergi dışı kesimlerin ödemeleri gereken vergilerin de vergi dışı tutulmayan mükelleflere ödetilmesini gerektirmiştir. Bu nedenle kamu hizmetlerine olan beklenti artışında topluma vergi olarak yansıyacak bedel, sadece belli kimseler için maliyet oluşturmuştur. Dolayısıyla genellik ilkesine uyumsuzluk, vergilemede ***adalet ilkesinden*** sapmaları da beraberinde getirmiştir. Ayrıca vergilere karşı ortak sorumluluk uygulaması da başlı başına bir sorun olmuştur. Zira bu sistem kişilerin ödeme gücünden ziyade devletin ihtiyaç duyduğu vergi hasılatını önemsemiştir (Kotsonis, 2004: 537-538).

22. Cebri Çalıştırma Sözleşmesi: 6 Haziran 1930

Cebri çalıştırma veya zorunlu çalışma, kişinin maddi ve/veya manevi baskıyla rızası olmaksızın çalıştırılmasıdır. İnsan onuruna aykırı olan bu çalıştırma şekli Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)'nun belirlediği temel haklara dair

[90] Kral XIV. Louis (1643-1715) yılları arasında tam yetmiş iki yıl krallık yapmıştır. Onun "devlet benim" sözü, uzun süre mutlak monarşi bakımından referans olarak kullanılmıştır. Oldukça saldırgan ve yağmacı bir politika izleyen Kral, çoğu zaman beslenme gibi temel ihtiyaçlara rağmen savaşın finanse edilmesini sürdürmek istemiş ve bu finansmanın vergi artışlarıyla sağlanmasına çalışmıştır. Kral'ın bu tutumu vergilemeyle ilgili tüm ilkelerin bir tarafa bırakılarak savaş bütçesine öncelik vermesi olarak yorumlanmıştır.

[91] Bu dönemde devletin ihtiyacı olan vergiler, öncelikle bölgenin ekonomik şartları dikkate alınarak bölgeler ve iller arasında paylaşılmıştır. İller içindeyse vergi yükleri kırsal bölgeler arasında pay edilmiştir. Rusya'da uygulanan bu sistem ortak sorumluluk olarak adlandırılmıştır (Kotsonis, 2004: 538).

sözleşmelerden biridir. Bu sözleşme 6 Haziran 1930 tarihinde kabul edilmiş olup vergileme bakımından da bir takım düzenlemelere yer vermiştir[92].

Madde 10

"Vergi olarak talep edilen cebri veya mecburi çalıştırma ve idare görevleri icra eden şefler tarafından kamu menfaatine çalışmalar için konulan cebri veya mecburi çalıştırma tedricen kaldırılacaktır".

Bu kaldırmayı beklerken, vergi olarak cebri veya mecburi çalıştırma talep edildiği veya kamu menfaatine çalışmalar için idari görevleri icra eden şefler tarafından cebri veya mecburi çalıştırma konulduğu takdirde ilgili makamlar ilk önce:

- *Yapılacak iş veya verilecek hizmetin onu icra etmesi talep edilen toplum için önemli ve doğrudan doğruya toplum menfaatine olduğuna;*
- *Bu hizmet veya işin halihazır veya kaçınılmaz olarak yakında doğacak bir ihtiyacı karşıladığına;*
- *İş veya hizmetin mevcut iş gücü ve onun söz konusu işi yapma kabiliyeti göz önüne alınarak, söz konusu halka çok ağır bir yük teşkil etmediğine;*
- *Bu iş veya hizmetin icrasının işçileri daimi ikametgahlarının olduğu mahalden uzaklaştırmaya mecbur etmeyeceğine;*
- *Bir iş veya hizmetin icrasının dinin, sosyal yaşamın, veya tarımın icaplarıyla uyumlu yönlendirileceğine kani olmalıdırlar".*

Hükmün başında belirtildiği üzere ayni vergileme kapsamında olan hizmet vergileri azar azar kaldırılacak ve nakdi vergilemeye geçilecektir. Bu geçiş esnasında uygulamaya devam edilmesi halinde toplumsal faydanın varlığı, en önemli şart olacaktır. Bu şarta bağlı olarak belirtilen hususlarda dikkat çeken hükümlerin vergileme ilkeleri bakımından karşılığı ise ***ölçülülük ilkesi*** ile ***genellik ilkesidir.*** Bu ilkelere ait vurgu madde hükmünün üçüncü ve beşinci bendindeki ifadelerde zikredilmiştir.

23. Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi: 2 Mayıs 1948

Dokuzuncu Uluslararası Amerikan Devletleri Konferansı'nda ilan edilen "Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi" dünyanın ilk temel uluslararası

[92] Türkiye ILO'nun bu sözleşmesini 30 Ekim 1998 tarihinde yürürlüğe giren 4333 sayılı kanunla kabul etmiştir.

insan hakları belgesi olma özelliğini taşımaktadır. Ayrıca bu bildiri, 10 Aralık 1948'de Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nca kabul edilen Evrensel İnsan Hakları Bildirisi'nden bir kaç ay önce kabul edilmekle birlikte ortak bir arka planı da paylaşmaktadır. Bildirilerin her ikisi de İkinci Dünya Savaşında yaşananların bir daha yaşanmaması için ve insan haklarının korunmasında yasal dayanak olması amacıyla kabul edilmiştir (Uslan ve Güner, 2014: 311). Bildiride vergilere ait tek hüküm şöyledir:

Madde 36

Vergi Ödeme Ödevi

"Kamusal hizmetleri desteklemek üzere yasanın öngördüğü vergileri ödemek her kişinin ödevidir".

Hükmün sırasıyla atıf ve gönderme yaptığı vergileme ilkeleri, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi***, vergilemede ***yasallık ilkesi*** ve vergilemede herkesi hedef alan ***genellik ilkesidir***.

24. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Ek Protokol: 20 Mart 1952

Altı maddeden oluşan ve Ek Numaralı Protokol olarak da bilinen bu sözleşme, 20 Mart 1952 tarihinde Paris'te imzalanmış ve 18 Mayıs 1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir[93]. Sözleşmenin vergilere ait hükmü şöyledir:

Madde 1

"Her gerçek ve tüzel kişi, maliki olduğu şeyleri barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse mülkiyetinden yoksun bırakılamaz.

Ancak yukarıdaki hükümler hiç bir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak, vergiler ile diğer harç veya cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz."

Dikkat edilirse madde hükmü kamu yararı gerektirmedikçe hiç kimsenin mülkünden yoksun bırakılamayacağını garanti etmekte lakin vergileme işlemlerinin özel mülkiyete bir halel getirmediğini belirtmektedir. Devletin vergile işlemlerini yasalarla yürürlüğe koyması gerektiğini belgeleyen hüküm, vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmaktadır. Ayıca vergilerden sağlanan

[93] Türkiye Ek Protokol'ü 20 Mart 1952 tarihinde imzalamış ve 10 Mart 1954 tarihinde yürürlüğe giren 6366 sayılı Kanunla uygulamaya koymuştur.

hasılatın kamu yararına olacak şekilde kullanımına işaret edilmesi verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine bir nevi gönderme niteliğindedir.

25. Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair Sözleşme: 28 Temmuz 1951

Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nun 14 Aralık 1950 tarih ve 429 sayılı kararıyla toplanan konferansında kabul edilen ve toplam kırk üç maddeden oluşan bu sözleşme, 28 Temmuz 1951 tarihinde Cenevre'de imzalanmıştır[94].

Sözleşmenin vergilere ait tek hükmü şöyledir:

Madde 29

"Taraf devletler, mültecilere, her ne isimle olursa olsun, benzer koşullarda vatandaşlarına uyguladıklarından veya uygulayabileceklerinden farklı ya da daha yüksek resim, harç ve vergi uygulamayacaklardır".

Hüküm, mülteciler bakımından herhangi bir ayrım yapılmadığını belirtmekte ve vergi kanunları da dahil olacak şekilde herkesin ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** tabi olduğunu belgelemektedir. Ayrıca mültecilere vatandaşlardan farklı vergi yüklenemeyeceğini belirten hüküm, hem vergilemede ***genellik ilkesine*** hem de ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

26. Avrupa Sosyal Şartı: 18 Ekim 1961

Sözleşme, Avrupa Konseyi üyesi devletler tarafından 18 Ekim 1961 tarihinde Torino'da imzalanmış ve 26 Şubat 1965 tarihinde yürürlüğe girmiştir[95].

Madde 19/5

Çalışan Göçmenlerin ve Ailelerinin Korunma ve Yardım Hakkı

"Akit Taraflar, çalışan göçmenlerin ve ailelerinin bir başka Taraf ülkesindeki korunma ve yardım hakkının etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak amacıyla;

Kendi ülkelerinde yasal olarak bulunan bu tür çalışanların, çalıştırılan kişiler için ödenmesi gereken istihdam vergileri, harç ve primler bakımından kendi vatandaşlarından daha az lehte bir muameleye tâbi olmamalarını sağlamayı taahhüt eder".

---

[94] Türkiye bu sözleşmeyi 24 Ağustos 1951 tarihinde imzalamış ve 29 Ağustos 1961 tarihinde yürürlüğe giren 359 sayılı Onay Kanunuyla ihtirazi kayıtla yürürlüğe koymuştur. Türkiye'nin ihtirazi kaydı şöyledir: "Bu sözleşmenin hiçbir hükmü, mülteciye Türkiye'de Türk uyruklu kimselerin haklarından fazlasını sağladığı şeklinde yorumlanamaz".

[95] Türkiye bu sözleşmeyi 18 Ekim 1961 tarihinde imzalamış ve 16 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe koyduğu 3581 sayılı Onay Kanunuyla kabul etmiştir.

Hüküm vergilemede ***genellik ilkesine*** aykırı her türden uygulamaya karşı çıkmakta ve vergileme bakımından göçmenlerle vatandaşlar arasında herhangi bir ayrım yapılmaması gerektiğini belirtmektedir. Bu yönüyle hükmün ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** de gönderme yaptığı söylenebilir.

27. Göçmen İşçinin Hukuki Statüsüne Dair Avrupa Sözleşmesi: 24 Kasım 1977

Avrupa konseyi tarafından 24 Kasım 1977 tarihinde Salzburg'da kabul edilen sözleşmedir[96]. Sözleşmenin gelirin vergilendirilmesi ile ilgili hükmü şöyledir:

Madde 23

Gelirlerin Vergilendirilmesi

1. Akit Taraflar arasında, daha önceden yapılmış veya ilerde yapılacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını etkilemeksizin, göçmen işçilerin gelirleri, vergi, harç, rüsum, katkı gibi ne isim ve ne biçimde olursa olsun, o ülkenin benzer işlerdeki yurttaşlarının gelirlerinden daha fazla miktarda kesintiye konu olmamalıdır. Özellikle diğerlerine uygulanan vergi ve harçlardan indirimler ve bağışıklıklar varsa göçmen işçiler de bunlardan yararlanacaklar; çocuk paraları dahil olmak üzere bütün ödeneklere de hak kazanacaklardır.

2. Akit Taraflar, ikili veya çok yanı anlaşmalarla, göçmen işçilerin gelirlerinden çifte vergi alınmasını önlemek için alınabilecek önlemleri de kendi aralarında kararlaştıracaklardır.

Sözleşme öncelikle vergilemede ***genellik ilkesinin*** vatandaş olsun olmasın tüm taraf devletler tarafından dikkate alınmasını sağlamaktadır. Genellik ilkesi hem vergi kesintileri için hem de sağlanacak imtiyazlar için geçerli olacaktır. İkincisi ise ***çifte vergileme olmaz ilkesine*** yöneliktir. Burada da vatandaşlık ayırımına bağlı bir nedenden dolayı çifte vergilemenin önlenmesi için gerekli önlemlerin alınması gerektiği ifade edilmektedir.

[96] Türkiye bu sözleşmeyi 24 Kasım 1977 tarihinde imzalamış ve 6 Ocak 1980 tarihinde kabul ettiği 2257 sayılı Onay Kanununa istinaden 1 Mayıs 1983 tarihinde yürürlüğe koymuştur.

C. Dini Metinler

Eğer inanç sistemiyle ilgilenilir ve dinlerle bilimsel çalışmalar arasında bir takım bağlantılar kurulmaya çalışılırsa, kanaatimizce bunun en somut belgesi dini metinler olur. Her ne kadar aralarında farklar olsa da Arapça yol, hüküm, mükafat gibi anlamları olan "din" sözcüğü ile "inanç" sözcüğü birbirinin çoğu zaman ikamesi olarak kullanılır. Dinler tarihine bakıldığında farklı kültürlere göre din kavramının içeriğinin doldurulduğu görülür. Ünlü sosyal bilimci Emile Durkheim'e göre din, "bir topluluğun meydana gelmesini sağlayan ayin ve inançlar sistemidir" (Durkheim, 1915: 47). Dikkat edilecek olursa bu tanım dinin toplumsal önemini ortaya koymaktadır.

Dinlerin nasıl ortaya çıktıkları ve kaynaklarının ne olduğu konusu kutsal kitapların verdiği bilgilerle sınırlıdır. Öyle ki, bugün için dünyada en çok benimsenen Hristiyanlık bile kutsal kitap İncil'in verdiği bilgilerden başka herhangi bir tarihi belgeyle desteklenememektedir. Bu sebeple dinlerin bilimsel yöntemlere başvurularak başlangıcı ve kaynağı hakkında kesin bir şey söylemek neredeyse imkansızdır. Din, bir inanç meselesidir.

Allah'ın peygamberleri aracılığıyla insanlara değişik zamanlarda gönderdiği dört kutsal kitap vardır. Sırasıyla bunlar; Tevrat, Zebur[97], İncil ve Kur'an-ı Kerim'dir. Bu kitaplardan ilk üçü Hristiyanlık inancında Kitab-ı Mukaddes olarak bilinir ve ilk iki kitap *Eski Ahid*, üçüncü kitap olan İncil ise *Yeni Ahid* bölümlerini oluşturur. Kur'an-ı Kerim ise başlı başına tek bir kutsal kitaptır ve İslamiyet inancında bu kitabın son kitap olduğuna inanılır. Kutsal kitaplar içinde vergilerle ilgili hükümler ve bu hükümlerde geçen vergileme ilkeleri hakkındaki yorumlar şunlardır.

1. Tevrat

Musevilerin kutsal kitabı olan Tevrat'ta geçen vergilerle alakalı hükümler ve bu hükümlerden vergileme ilkelerine olan bağlantılar şunlardır:

Yağmalanan Malların Paylaşımı, 31: 25-30

"RAB Musa'ya şöyle dedi:"

"Sen, Kâhin Elazar[98] ve topluluğun aile başları ele geçirilen insanlarla hayvanları sayacaksınız".

---

[97] Hz. Davud'a indirildiğine inanılan Zebur, aslında Kitab-ı Mukaddes'in bölümlerinden biri olarak bilinen mezmurlar (ilahiler) kitabıdır. Hal böyle olduğundan Zebur'da vergilerle ilgili hükümlere rastlanılmamaktadır.

[98] Levili önderlerin başı Kahin Harun'un oğludur. Elazar, Kutsal Yer'den sorumlu olanları yönetmekle görevlidir.

"Ele geçirilenleri savaşa katılan askerlerle topluluğun geri kalanı arasında paylaştıracaksınız".

"Savaşa katılan askerlere düşen paydan –insan, sığır, eşek, davardan– vergi olarak RAB'be beş yüzde bir pay ayıracaksın".

"Bu vergiyi askerlere düşen yarı paydan alacak, RAB'be armağan olarak Kâhin Elazar'a vereceksin".

"Öbür İsrailliler'e düşen yarıdan, gerek insanlardan, gerek hayvanlardan –sığır, eşek, davardan– ellide birini alıp RAB'bin Konutu'nun hizmetinden sorumlu olan Levililer'e[99] vereceksin".

Tevrat savaş sonrası ele geçirilen ganimetlerin paylaşımını düzenleyen bölümünde, yapılan paylaşımdan Rab'bin de bir payı olduğunu belirtir. Vergi olarak adlandırılan bu pay, 1/500 ve 1/50 olarak sabitlenmiştir. Hükme göre önce ele geçirilen ganimetler hem askerlere hem de topluluğun -savaşa katılmayan- geri kalanına eşit olarak taksim edilir. Lakin taksim yapıldıktan sonra askerlere düşecek olan ganimetin 1/500'e denk gelen, yani binde 2'lik karşılığı Rab'bin hakkı olarak Kahin Elazar'a verilir. Savaşa katılmayanlara düşecek ganimetin de 1/50'ye denk gelen karşılığı, yani yüzde 2'lik karşılığı yine Rab'bin hakkı olarak, Rab'bin evinin hizmetinden sorumlu olan Levililer'e verilecektir.

Tevrat'ta geçen bu hüküm, ganimetlerin o dönemde önemli bir kamu geliri olduğunu gösterir. Ganimetlerden alınan vergilerin değişen oranlarda olması ise savaşa katılan askerler ve katılmayanlar arasında farklılaştırma yapıldığını ve bu sayede adalet ilkesinin gözetildiğine işarettir. Ayrıca hükmün sağladığı bilgilerden biri de alınan bu vergilerin kullanım yerinin belli olmasıdır. Bu da o dönemde vergilemede tahsis ilkesinin varlığını göstermesi bakımından önem taşır. Verginin tarh edilmesi için gerekli sayım işlemlerinin yöneticiler tarafından yapılacağı ve yine vergi gelirinin bir kısmının yöneticilere bırakılacağı ifade edilmektedir. Bu çerçevede öncelikle verginin cebri olarak toplanacağı ve dolaylı olarak kamu harcamaların bir karşılığı olarak ödendiği sonucu da çıkarılabilir.

Davut'un Golyat'ı Öldürmesi[100], 17: 20-25

"Ertesi sabah Davut erkenden kalktı. Sürüyü bir çobana bıraktı. İşay'ın[101] buyurduğu gibi erzağı alıp yola koyuldu. Ordugaha vardığı sırada askerler savaş naraları atarak savaş düzenine giriyorlardı".

[99] Yahudilik geleneğine göre, Levi'nin soyundan gelenlere verilen addır. Leviler, diğer İsrail kabileleri adına bir takım dini ve politik görevler üstlenmiştir.

[100] Davud, İsrail Krallığı'nın gelecekteki hükümdarlarından biridir. İslamiyet'te Davud Peygamber olarak anılır. Golyat ise İsrailoğulları'nın savaştığı düşman kavimlerden Filistliler'deki savaşçı devdir. O dönemde çocuk yaşta olan Hz. Davud, Golyat'ın meydan okumasını kabul eder ve sapanıyla onu öldürür.

"İsrailliler'le Filistliler karşı karşıya savaş düzeni almışlardı".

"Davut getirdiklerini levazım görevlisine bırakıp cepheye koştu; kardeşlerinin yanına varıp onları selamladı".

"Davut onlarla konuşurken, Gatlı Filistli, Golyat adındaki dövüşçü Filist cephesinden ileri çıkarak daha önce yaptığı gibi meydan okudu. Davut bunu duydu".

"İsrailliler Golyat'ı görünce büyük korkuyla önünden kaçıştılar".

"Birbirlerine, "İsrail'e meydan okumak için ortaya çıkan şu adamı görüyorsunuz ya!" diyorlardı, "Kral onu öldürene büyük bir armağanın yanı sıra kızını da verecek. Babasının ailesini de İsrail'e vergi ödemekten muaf tutacak".

Tevrat'ta anlatılan bu olayın konumuz bakımından önemi, anlatının sonunda geçen muafiyet bölümüdür. Buna göre, savaşta üstün hizmetleri olan askerlerin vergilerden muaf tutulmasının oldukça eski bir gelenek olduğu açıktır. Bu geleneğin taşıdığı anlam ise ödüllendirmedir. Günümüzde bu ödül, o dönemden farklı olarak iktisadi faaliyetlerin teşvik edilmesi yönünde ağırlık kazanmıştır. Günümüzde her ne kadar verilme amacı belli olsa da teşvikler vergilemede ayrıcalık oluşturdukları için genellik ilkesini esnetmeleri bakımından eleştirilmektedir. Buradaki ifadenin ortaya koyduğu bir başka husus ise dillendirilmemekle birlikte genellik ilkesiyle ilgilidir. Dikkat edilecek olursa öldüren kişinin ailesinin vergiden muaf tutulacağı ifade edilmekte ve böyle bir muafiyetin istisnai bir bağış olduğu ima edilmektedir. Dolayısıyla buradaki hüküm vergilemede genellik ilkesinin asli yöntem olarak benimsendiğini göstermektedir. Ayrıca Kral ile akrabalık bağının kurulması ile vergi muafiyetinin sağlanmasının birlikte anılmış olması dönemin muhtemel uygulaması olarak soyluların bir takım vergisel imtiyazlardan yararlandığını göstermek bakımından önem taşımaktadır. Eğer bu çıkarım doğru ise adalet ilkesinin de esnetildiği de söylenebilir.

Yoaş Tapınağı Onarıyor, 12: 4-5

"Yoaş[102] kâhinlere şöyle dedi: "RAB'bin tapınağı için yapılan bağışları, nüfus sayımından elde edilen geliri, kişi başına düşen vergiyi ve halkın gönüllü olarak RAB'bin Tapınağı'na sunduğu paraları toplayın".

"Her kâhin bunları hazine görevlilerinden alsın. Tapınağın neresinde yıkık bir yer varsa, onarılsın".

101 Hz. Davud'un babasıdır.

102 Milattan önce 837-800 arasında hüküm süren Yehuda kralıdır. Kendisi için çalışan kişilerce öldürüldüğüne inanılır.

Tevrat'ın bu hükmüne göre, kral Yoaş vergilerin toplanmasından sorumludur. Buna göre, yapılması gereken ilk tespit Yoaş'ın topladığı vergilerin kullanım yerinin belli olması[103], yani vergilemede tahsis ilkesine uygun davranılmasıdır. Ayrıca bağışların yanı sıra nüfus sayımıyla sağlanan gelirlerin de bulunduğu ve baş vergisi uygulamasına yer verildiği de anlaşılmaktadır. Kanaatimizce yapılan nüfus sayımıyla uygulanan baş vergisi arasında önemli bir bağlantı vardır. Buna göre, baş vergisinin konusu kişilerin kendileri olduğundan vergi konusunun tam olarak kavranabilmesi ve oluşması muhtemel hasılat kaybının en aza indirmesi için nüfus sayımı kayıtlarına ihtiyaç duyulur. Ayrıca o dönemde ayni vergileme de yapıldığından söz konusu nüfus sayımı, küçük ve büyük baş hayvanları da kapsamıştır. Tevrat'ta geçen ve uygulaması sonraki yıllarda uzunca süre devam eden bu vergi, baş vergisinin ilk örneklerinden birini göstermesi bakımından da önemlidir.

Yehoahaz'ın Yahuda Krallığı, 17: 31-35

"Yehoahaz[104] yirmi üç yaşında kral oldu ve Yeruşalim'de üç ay krallık yaptı. Annesi Livnalı Yeremya'nın kızı Hamutal'dı".

"Yehoahaz ataları gibi RAB'bin gözünde kötü olanı yaptı".

"Yeruşalim'de krallık yapmasın diye, Firavun Neko, Hama ülkesinde, Rivla'da Yehoahaz'ı zincire vurdu. Ülke halkını yüz talant gümüş ve bir talant[105] altın ödemekle yükümlü kıldı".

"Firavun Neko, Yoşiya'nın oğlu Elyakim'i babasının yerine kral yaptı ve adını değiştirip Yehoyakim[106] koydu. Sonra Yehoahaz'ı alıp Mısır'a döndü. Yehoahaz orada öldü".

"Yehoyakim firavunun istediği altın ve gümüşü ödedi. Bu parayı bulmak için firavunun buyruğuna uyarak ülkeyi vergiye bağladı. Firavun Neko'ya verilmek üzere Yahuda halkından herkesin gücü oranında altın ve gümüş topladı".

---

103 Tapınakların yapımı ve onarımı amacıyla vergi toplanması, Tevrat'ın "Ezra", "Tarihler" ve "Krallar" kitaplarında birden fazla yerde geçer. Bu da o dönemde haktan toplanan gelirlerin çoğunlukla ibadethaneler için kullanıldığını gösterir.

104 Milattan önce 609 yılında kısa süre tahtta kalan lakin Mısır hükümdarı Neko tarafından tahtından edilip sürgüne gönderilen kraldır. Yehoahaz, sürgünde ölen ilk Yehuda kralıdır.

105 100 talant gümüş yaklaşık 3.450 kiloya, 1 talant altın da yaklaşık 34,5 kilo karşılık gelmektedir.

106 Yehoahaz'ın kardeşidir. Milattan önce 609-598 arası on bir yıl tahtta kalmıştır.

Tevrat'ta geçen bu anlatıya göre, istenilen altın ve gümüş, halkın vergilendirilmesi yoluyla toplanmıştır. Söz konusu verginin konusu kişiler olduğundan bu vergi bir tür baş vergisidir. Ayrıca verginin, toplanması gereken hasılatı daha en başından belli olduğu için bir tür tevzii vergi olduğu ve kullanım yerinin de bilinmesine bağlı olarak bu vergide tahsis ilkesine uyulduğu söylenebilir. Diğer yandan, yapılan vergilemede herkesin vergiye mükellef kılınması ve ödeme güçlerine uygun davranılması, sırasıyla vergilemede genellik ve adalet ilkelerine bağlı kalındığını da göstermektedir.

Ezra[107] Yeruşalim'e Geliyor, 7: 21-24.

"Ben, Kral Artahşasta[108], Fırat'ın batı yakasındaki bölgenin bütün hazine görevlilerine buyruk veriyorum: Gökler Tanrısının Yasası'nın bilgini Kâhin Ezra'nın sizden her istediğini özenle yerine getirin".

"Kendisine gerektiğinde yüz talanta[109] kadar gümüş, yüz kor buğday[110], yüz bat şarap[111], yüz bat zeytinyağı ve istediği kadar tuz sağlayın".

"Göklerin Tanrısı kendi tapınağı için ne buyurursa, özenle yerine getirin. Öyle ki, bana ve oğullarıma öfkelenmesin".

"Şunu da bilesiniz ki, kâhinlerden, Leviliier'den, ezgicilerden, tapınak görevlilerinden ve kapı nöbetçilerinden, Tanrı'nın Tapınağı'nın öbür hizmetkârlarından vergi almaya yetkiniz yoktur".

Tevrat'taki bu anlatıya göre, Kral Artahşasta o dönemde vergi toplama işi de yapan hazine görevlilerine ilettiği bir emrinde Kahin Ezra'nın isteklerinin yerine getirilmesini ister. Kendisine miktarı kendince belirlenen gümüş, buğday, şarap, zeytinyağı ve tuz temin edilmesini buyurur. Ayrıca Kral Artahşasta, hazine görevlilerine kahinler, Levililer, ezgiciler, tapınak görevlileri, kapı nöbetçileri ve tapınakta görevli diğer hizmetkarların vergiden muaf tutulduğunu söyler. Bu anlatıdan çıkan ilk bilgi, o dönemde vergileme yetkisi kullanımının doğrudan krala ait olmasıdır. Bu yetki kralın vergilemede ayrıcalık oluşturmasını da

---

107 Milattan önce 4. ve 5. yüzyıllarda yaşamış peygamber ya da din adamıdır. Ezra, İslam inanışında Hz. Üzeyir olarak bilinir. Yahudi ve Hristiyan kaynaklarına göre Ezra, İsrailoğulları'ndan 5.000 kişiyi Babil'deki esaretten kurtarıp Kudüs'e getirir.

108 Milattan önce 444-398 arasında hüküm süren Pers Kralıdır. Yahudiler tarafından Yahudilerin Kudüs'e dönmesine ve tapınağı yeniden inşa etmelerine izin verdiğine inanılır.

109 Yaklaşık 3,45 tona karşılık gelir.

110 Yaklaşık 17,6 tona karşılık gelir.

111 Yaklaşık 2.000 litreye karşılık gelir.

mümkün kılan bir yetkidir. Buna göre, Ezra'nın yönetimindeki tapınak görevlilerinin vergilerden muaf tutulduğu görülür ki, bu da bize vergilemede genellik ilkesinin istendiğinde esnetildiğini ve verginin bir tür müdahale aracı olarak kullanıldığını gösterir.

Güney ve Kuzey Kralları, 11: 20

"Yerine geçen kral, krallığının yüceliği için zorla vergi toplayacak birini gönderecek. Ama birkaç gün içinde öfkesiz ve savaşsız yok edilecek.

Tevrat'ın Daniel Kitabında geçen bu ifade, iktidar sahibi olmakla vergilerin cebriliği arasındaki bağlantıyı gösterir. Ayrıca hükümde geçen zorla vergi toplanacağı vurgusundan hemen sonra gelen kralın öfkesiz ve savaşsız yok edileceği uyarısı, vergilere karşı oluşması muhtemel tepkilere işaret ettiği için ayrı bir önem taşır.

Adalet ve Kutsallık Yasaları, 19: 9-10

"Ülkenizdeki ekinleri biçerken tarlanızı sınırlarına kadar biçmeyeceksiniz. Artakalan başakları toplamayacaksınız".

"Bağbozumunda bağınızı tümüyle devşirmeyecek, yere düşen üzümleri toplamayacaksınız. Onları yoksullara ve yabancılara bırakacaksınız. Tanrınız RAB benim".

Tevrat, arazi sahiplerinin ürünlerini hasat ederken belli bir ürünün arazide kalmasını sağlayacak şekilde davranmalarını emretmekte ve böylelikle kalan ürünlerden yoksulların yararlanmasına imkan sağlamaktadır. Vergileme açısından bu hüküm, ayni vergilemeye örnektir. Lakin burada vergi olarak kalan ürün hazineye gitmemekte, doğrudan doğruya yoksul ve yabancıların tasarrufuna bırakılmaktadır. Arazide kalması istenen ürünün vergi olarak düşünülmesi ve bunların yoksullar tarafından kullanılması, vergilerin bir tür düzenleme aracı olarak kullanıldığını işaret etmekte ve o dönemde devletin gelir dağılımını düzenlemede vergileri kullandığını göstermektedir. Ayrıca hasat yapılırken biçilmeyecek ürünün yoksul ve yabancılara bırakılması göz önüne alındığında burada uygunluk ilkesine bir gönderme yapıldığı sonucu çıkarılabilir. Nitekim hasat dönemi vergi ödenecekse eğer, vergi ödemek için en uygun dönem kabul edilmektedir.

(İlk Ürün ve Ondalık, 26/12).

"Üçüncü yıl, ondalığı verme yılı, bütün ürününüzün ondalığını bir yana ayırın. Ayırma işini bitirdiğinizde, ondalığı Levililer'e,

yabancılara, öksüzlere ve dul kadınlara vereceksiniz. Öyle ki, onlar da kentlerinizde yiyip doysunlar".

Tevrat'ta geçen "ondalık" ın karşılığı, toprağın ürününden alınan ve İslam hukukunda "öşür" e denk gelen vergidir. Buna göre ondalık, vergileme dönemi bakımından üç yılda bir ödenmektedir. Ondalığın verilme şekli ele alındığında bunun ayni bir vergi olduğu ve bu verginin devlet hazinesi yerine doğrudan ihtiyaç sahiplerine verildiği anlaşılmaktadır. Bu da bize ondalık uygulaması ile elde edilen bir hasılat olmadığını ve ondalığın doğrudan gelir dağılımını düzenleme işlevi taşıdığını göstermektedir. Burada bir tür vergi ödeme takviminin söz konusu olduğu görülmektedir. Bu bağlamda hem verginin ödeneceği miktar hem de ödenecek zaman belli olduğundan vergilemede belirlilik ilkesine bir gönderme yapıldığı sonucuna varılabilir.

2. İncil

Hristiyanların kutsal kitabı olan Tevrat'ın "yeni ahit" olarak adlandırdığı İncil'de geçen vergilerle alakalı hükümler ve bu hükümlerden vergileme ilkelerine olan bağlantılar şunlardır:

Matta'nın[112] Öğrencilere Katılması, 9: 9-13

"İsa oradan geçerken, vergi toplama yerinde oturan birini gördü. Matta adındaki bu adama, 'Ardımdan gel' dedi. Adam da kalkıp İsa'nın ardından gitti".

"Sonra İsa, Matta'nın evinde sofrada otururken, birçok vergi görevlisiyle günahkâr gelip O'nunla ve öğrencileriyle birlikte sofraya oturdu".

"Bunu gören Ferisiler[113], İsa'nın öğrencilerine, 'Sizin öğretmeniniz neden vergi görevlileri ve günahkârlarla birlikte yemek yiyor?' diye sordular".

"İsa bunu duyunca şöyle dedi: "Sağlamların değil, hastaların hekime ihtiyacı var".

"Gidin de, 'Ben kurban değil, merhamet isterim' sözünün anlamını öğrenin. Çünkü ben doğru kişileri değil, günahkârları çağırmaya geldim".

İncil'de anlatılan bu olayın vergileme bakımından önemi, şu hususta ortaya çıkar. O dönemde vergi görevlileri hakkında oldukça kötü intibaa[114] vardır.

---

112 Matta, Hristiyan inancında Hz. İsa'nın on iki havarisinden biridir. Kendisi de vergi memuru olan Matta, günümüzde dört gospelden biri olan Matta İncili'nin yazarıdır.

113 Milattan önce 515 ile milattan sonra 70 arasında var olan İsrailoğulları içinde doğan bir Yahudi toplumsal hareketi, düşünce okulu ve siyasi grubudur.

Dolayısıyla Hz. İsa'nın bunlarla yemek yiyor olması gariptir ve bu gariplik ferisiler tarafından sorgulanır. Lakin bu sorgulama karşısında Hz. İsa'nın verdiği yanıt oldukça etkilidir. Hz. İsa, bu yemekte günahkar vergi toplayıcılarını insafa çağırmıştır. Bu çağrı, güçlü olanın yaptığının yanına kar kalmayacağını ve zamanı geldiğinde vergilerin hakça alınacağını göstermesi bakımından önemlidir. Kanaatimizce İncil'in bu hükmü vergilemede adalet arayışlarına temel oluşturmaktadır.

Tapınak Vergisi, 17: 24-26

"Kefarnahum'a[115] geldiklerinde, iki dirhemlik tapınak vergisini toplayanlar Petrus'a[116] gelip, 'öğretmeniniz tapınak vergisini ödüyor, değil mi?' diye sordular".

"Petrus, "Ödüyor" dedi.

Petrus eve gelince, daha kendisi bir şey söylemeden İsa ona, "Simun, ne dersin?" dedi. "Dünya kralları gümrük ya da vergiyi kimlerden alır? Kendi oğullarından mı, yabancılardan mı?"

"Petrus'un, 'yabancılardan' demesi üzerine İsa, 'o halde oğullar muaftır' dedi. 'Ama vergi toplayanları gücendirmeyelim. Göle gidip oltanı at. Tuttuğun ilk balığı çıkar, onun ağzını aç, dört dirhemlik bir akçe bulacaksın. Parayı al, ikimizin vergisi olarak onlara ver'".

İncil'de geçen "tapınak vergisi", miktarının iki dirhem olması sebebiyle bir tür maktu vergi olma özelliği gösterir ve bu verginin adı, kullanım yerini belli ettiğinden tahsis ilkesinin geçerliliğini ortaya koyar. Anlatımın devamı ise tam bir ders niteliğindedir. Buna göre, Hz. İsa havarisine verginin kimden alındığını sorar. Soru gayet basittir; vergi oğuldan mı yoksa yabancıdan mı alınmaktadır? Petrus'un soruyu "yabancılar" diye yanıtlaması üzerine Hz. İsa, oğul konumunda olduğunu vurgular ve kendisine muafiyet uygulanması gerektiğini belli eder. Bu tutumun vergileme ilkeleri bakımından izahı, genellik ilkesinin esnetilmesidir. İncil'de geçen anlatımın sonrası ise diğer birçok peygambere ait olan mucize yaratma kabiliyetine Hz. İsa'nın da sahip olduğunu ortaya koyar. Kral maiyetinin (oğullarının) vergi dışında bırakılması genellik ilkesiyle birlikte

114 İncil'in "Bir Kardeş Günah İşlerse, 17" bölümünde vergi görevlileri ile putperest ifadeleri eşdeğer tutulmakta ve "İki Oğul Benzetmesi, 21:31-32" bölümünde de vergi görevlileri fahişelere benzetilmektedir.

115 İsrail sınırları içerisinde Taberiye Gölü kıyısında bulunan tarihi bir köydür. İncil'de Hz. İsa'nın cinlerin ele geçirdiği bir adamı kurtarmak için gittiği köylerden biri olarak bilinir.

116 Hz. İsa'nın on iki havarisinden biridir.

adalet ilkesinin de esnetilmiş olduğunu gösterir. Zira verginin maktu olmasıyla birlikte kişilerin ödeme gücünün tamamen göz ardı edilir. Hz. İsa'nın vergi ödemek için öğrencisini balık tutmaya göndermesi ve ancak bu şekilde vergi ödenecek paranın bulunması ödeme gücünün dikkate alınmadığına gönderme niteliğindedir.

Sezar'ın Hakkı Sezar'a, 22: 15-22

"Bunun üzerine Ferisiler çıkıp gittiler. İsa'yı, kendi söyleyeceği sözlerle tuzağa düşürmek amacıyla düzen kurdular".

"Hirodes[117] yanlılarıyla birlikte gönderdikleri kendi öğrencileri İsa'ya gelip, 'öğretmenimiz' dediler, 'Senin dürüst biri olduğunu, Tanrı yolunu dürüstçe öğrettiğini, kimseyi kayırmadığını biliyoruz. Çünkü insanlar arasında ayrım yapmazsın'".

"Peki, söyle bize, sence Sezar'a vergi vermek Kutsal Yasa'ya uygun mu, değil mi?".

"İsa onların kötü niyetlerini bildiğinden, 'Ey ikiyüzlüler!' dedi. Beni neden deniyorsunuz?".

"Vergi öderken kullandığınız parayı gösterin bana!" O'na bir dinar getirdiler".

"İsa, 'Bu resim, bu yazı kimin?' diye sordu".

"'Sezar'ın dediler'. O zaman İsa, 'Öyleyse Sezar'ın hakkını Sezar'a, Tanrı'nın hakkını Tanrı'ya verin' dedi".

"Bu sözleri duyunca şaştılar, İsa'yı bırakıp gittiler".

İncil'de geçen bu anlatım, dünya işleri ile ahiret işlerinin birbirinden ayrı tutulmasının gerekliliğini ortaya koyması bakımından oldukça önem taşır. Bu anlatım bugün bile sıklıkla dile getirilen "Sezar'ın hakkı Sezar'a, Tanrı'nın hakkı Tanrı'ya" sözünün içeriği ve önemi hakkında da bilgi verir. Buna göre, Sezar'a verilmesi gereken "vergi", tanrıya verilmesi gerekense "ibadet" tir. İncil anlatımına göre, Hz. İsa'nın bunu oldukça naif şekilde ortaya koyduğu tartışmasızdır. Kanaatimizce bu anlatım, Kur'an-ı Kerim'de namaz (tanrıya verilen) ve zekat (hükümdara verileni) ortaya koyması bakımından da önemlidir. Keza Kur'an-ı Kerim ayetlerinde namaz ve zekat genellikle bir arada anılmaktadır.

---

[117] Milattan önce 20 ile milattan sonra 39 yılları arasında yaşamış antik liderdir.

Yahya[118] İsa'nın Yolunu Hazırlıyor, 3: 12-14

"Bazı vergi görevlileri de vaftiz olmaya gelerek, 'öğretmenimiz, biz ne yapalım?' dediler".

"Yahya, 'size buyrulandan çok vergi almayın' dedi".

"Bazı askerler de, 'Ya biz ne yapalım?' diye sordular. O da, 'kaba kuvvetle ya da yalan suçlamalarla kimseden para koparmayın' dedi, 'Ücretinizle yetinin'".

İncil'de geçen bu anlatım vergileme bakımından diğer anlatımlarda olduğu gibi oldukça önemli bilgiler sunar. Buna göre, elde edilen ilk bilgi o güne kadar kötü halleriyle tanınan vergi görevlilerinin Hz. İsa'nın emrine girişidir. Hz. İsa'yı öğretmen olarak kabul eden bu kişilere verilen tavsiyenin "size buyrulandan çok vergi almayın" şeklinde olması vergilemede ölçülülük ilkesine uygun davranılması gerektiğini hatırlatmaktadır. Bu hüküm vergilemede adalet ilkesi bakımından da önemlidir. Zira vergilemede adaletsizlik genellikle vergilemede ölçünün kaçırılmasıyla yaşanmaktadır. "Buyrulan" ifadesi aynı zamanda verginin bir tür kanuniliği ilkesine de göndermede bulunmaktadır. Çünkü buyrulan dışında vergi almak aynı zamanda keyfi vergi almak anlamına da gelecektir. İncil anlatımından çıkan bir diğer bilgiyse askerlerin kaba güç kullanarak vergi toplamalarına izin verilmediğidir.

Sezar'ın Hakkı Sezar'a, 20: 20-26

"İsa'yı dikkatle gözlüyorlardı. O'na, kendilerine dürüst süsü veren muhbirler gönderdiler. O'nu, söyleyeceği bir sözle tuzağa düşürmek ve böylelikle valinin yetki ve yargısına teslim etmek istiyorlardı"

"Muhbirler O'na, 'öğretmenimiz, senin doğru olanı söyleyip öğrettiğini, insanlar arasında ayrım yapmaksızın Tanrı yolunu dürüstçe öğrettiğini biliyoruz. Sezar'a vergi vermemiz Kutsal Yasa'ya uygun mu, değil mi?' diye sordular".

"Onların hilesini anlayan İsa, 'Bana bir dinar gösterin' dedi. "Üzerindeki resim ve yazı kimin?"

"Sezar'ın" dediler".

"O da, 'öyleyse Sezar'ın hakkını Sezar'a, Tanrı'nın hakkını Tanrı'ya verin' dedi".

"İsa'yı, halkın önünde söylediği sözlerle tuzağa düşüremediler. Verdiği yanıta şaşarak susup kaldılar".

[118] İslam inanışında Hz. Yahya olarak bilinir. Hz. Yahya, insanları İncil'in emirlerine davet etmiştir.

Sezar bahsi, İncil'in Luka yorumunda da geçmektedir. Burada geçen anlatım Malta'dakinden farklı değildir. Buna göre Hz. İsa, vergi ödemeyi dünyevi bir görev olarak görürken ibadet etmeyi uhrevi bir görev olarak görmektedir. Kanaatimizce bu hüküm, din işleri ile dünya işlerinin birbirinden ayrılması gerekliliğini ortaya koyması bakımından önemlidir.

İsa Vali Pilatus'un[119] Önünde, 23: 1-2

"Sonra bütün kurul üyeleri kalkıp İsa'yı Pilatus'a götürdüler".

"O'nu şöyle suçlamaya başladılar: 'Bu adamın ulusumuzu yoldan saptırdığını gördük. Sezar'a vergi ödenmesine engel oluyor, kendisinin de Mesih, yani bir kral olduğunu söylüyor'".

İncil'in Luka anlatımına göre, Hz. İsa yakalanır ve egemen gücü temsil eden Vali Pilatus'un önüne çıkarılır. Hz. İsa'ya yöneltilen ithamlardan biri de Sezar'a ödenen vergilere karşı çıkmasıdır. Luka kitabına göre Hz. İsa bir isyancı ve bir mesih yani bir kurtarıcıdır.

3. Kur'an-ı Kerim[120]

İslam dünyasının kutsal kitabı olan Kur'an-ı Kerim'de geçen vergilerle alakalı hükümler ve bu hükümlerden vergileme ilkelerine olan bağlantılar şunlardır:

A'raf, 156

"Bizim için bu dünyada da bir iyilik yaz, ahirette de. Çünkü biz sana varan doğru yola yöneldik."

Allah şöyle dedi:

"Azabım var ya, dilediğim kimseyi ona uğratırım. Rahmetim ise her şeyi kapsamıştır. Onu, bana karşı gelmekten sakınanlara, zekatı verenlere ve âyetlerimize inananlara yazacağım".

Ayet-i kerimenin lafzından çıkan anlamlardan biri de rahmetin zekatını verenlere yazılacağıdır. İslam hukukunda zekatın şer-i vergilerden biri olma özelliği üzerinden okunduğunda bu, ödenen her verginin genel bir karşılığı olması gibi zekat verenlerin ödüllendirilmesi anlamını taşır. Özetle ayet-i kerimenin vergilemede genel karşılık olma ilkesi ile bağlantılı olduğu söylenebilir. Burada ayrıca zekatın özel bir karşılığı olacağı da ifade edilmektedir.

[119] Milattan sonra 26-36 yılları arasında yaşamış olan Roma İmparatorluğu'nun Yahudiye eyaletinin valisidir. Bazı kaynaklarda savcı olduğu belirtilir.

[120] Türkçe metin Diyanet İşleri Başkanlığı resmi internet sitesinden alınmıştır ve metin, Diyanet İşleri Başkanlığı'nın, Diyanet Vakfı'nın ve Kuran Yolu'nun çevirileriyle karşılaştırılarak kullanılmıştır.

Kutsallığın ön plana çıktığı zekatta bu karşılık, Allah'ın rahmetidir. Genel bir çerçevede ve karşılık olarak maddi manevi faydalar dikkate alınacak olursa burada bir tahsis ilkesinin dini zeminde kendine yer bulduğu söylenebilir.

Bakara, 43

"Namazı kılın, zekatı verin. Rükû edenlerle birlikte siz de rükû edin".

Açıkça görüleceği üzere ayet-i kerimede zekat vermenin kişilerin isteğine bağlı olmadığı ve cebri bir ödeme aracı olduğu belirtilmektedir. Kanaatimizce zekata yüklenen bu özellik, onun İslam'ın beş şartından biri olarak tanımlanması bakımından etkilidir. Kur'an-ı Kerim'in emredici özelliği vurgulandığında zekatın olmazsa olmaz önemi, inananlara yüklenen bir ödev olarak çok daha belirgin hale gelmektedir. Namazla birlikte anılan zekat müessesi burada genellik ilkesine de göndermede bulunmaktadır. Zira İslam'ın şartları, mahiyetleri itibariyle herkes için zorunluluk arz etmektedir. En azından burada lafzi anlama bakılarak herkesin mükellef kabul edildiği söylenebilir.

Bakara, 83

"Hani, biz İsrailoğulları'ndan, 'Allah'tan başkasına ibadet etmeyeceksiniz, anne babaya, yakınlara, yetimlere, yoksullara iyilik edeceksiniz, herkese güzel sözler söyleyeceksiniz, namazı kılacaksınız, zekatı vereceksiniz' diye söz almıştık. Sonra pek azınız hariç, yüz çevirerek sözünüzden döndünüz".

Ayet-i kerimede zekatın ödenmesi üzerine alınan söz hatırlatılmakta ve bu söze uygun davranılmadığı belirtilmektedir. İnananlar bakımından zekatın önemini vurgulayan ayet-i kerime, diğer ayetlerde olduğu gibi zekatın isteğe bağlı olmayıp cebri bir ödeme aracı olduğunu hatırlatmaktadır. Dil bilgisi bakımında buradaki hükmün belirlilik ilkesine göndermede bulunduğu sonucunu çıkarmak mümkündür. Nitekim dikkat edilirse "zekatı verin" gibi *baskın* anlamına gelecek bir ifade kullanılmamış, belli bir *plan* ve *müddet* anlamına gelecek "zekatı vereceksiniz" ifadesi kullanılmıştır. Bu sebeple ayet-i kerimenin vergilemede belirlilik ilkesine gönderme yaptığı sonucu çıkarılabilir.

Bakara, 110

"Namazı dosdoğru kılın, zekâtı verin".

Zekatın verilmesi hususunu tekrarlayan ayet-i kerime, inananlar için emir niteliğinde olduğundan zekatın cebri ödeme aracı olduğunu ima etmektedir. Namaz ve zekatın birçok ayet-i kerimede birlikte vurgulandığı görülmektedir. Burada zımni olarak çok önemli hususlara değinildiği düşünülmektedir. Lafzi

anlamının dışına çıkılarak bir yorum yapılacak olursa namazın bazı temel özelliklerinin zekat için de dikkate alınması gerektiğini işaret ettiği söylenebilir. Şöyle ki, namazın burada emir niteliğinde olan farz vakitlerinin gün içinde hangi saatte kılınacağı, hangi vakitte kaç rekat kılınacağı bilinmektedir ve kesindir. Ayrıca kimin hangi durumlarda (kadınların özel durumu, hastalık, yolculuk ve esaret gibi) namazının bazı gerekliliklerinden muaf tutulabileceği gibi konularda da önceden bilinen hükümler vardır ve bunlar hadis-i şeriflerle ifade edilmiştir. Bu bakımdan ayet-i kerimenin namazı ve zekatı birlikte değerlendirmesinin altında yatan nedenin bu olduğu yorumu yapılabilir. Dolaylısıyla bu ayet hükmünün zekatın belirlilik, ölçülülük, genellik, uygunluk gibi birçok ilkesine göndermede bulunduğu iddia edilebilir.

Bakara, 267

*"Size verilse, gözünüzü yummadan alamayacağınız kötü malı,
hayır diye vermeye kalkışmayın".*

Yardımlaşma bakımından kötü malın verilmesini yasaklayan ayet-i kerime, benzer şekilde zekatın ayni olarak ödenmesi bakımından da aynı kuralın geçerli olduğunu ima etmekte ve zekatın kusurlu olan mallarla ödenmemesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Dolayısıyla belli olan bazı giderlerin finansman aracı olarak zekatın veya sadakanın mali açıdan yeterliliğine dolaylı bir gönderme yapan ayet hükmünün vergilemenin yeterlilik ilkesine gönderme yaptığı sonucu çıkarılabilir.

En'âm, 141

*"O, çardaklı, çardaksız olarak bahçeleri, ürünleri çeşit çeşit
hurmalıkları ve ekinleri, zeytini ve narı (her biri) birbirine benzer
ve (her birini) birbirinden farklı biçimde yaratandır. Bunlar meyve
verince meyvelerinden yiyin. Hasat günü de hakkını (öşürünü)
verin, fakat israf etmeyin".*

Ayet-i kerime şer-i vergilerden olan öşür (onda bir) hakkında düzenleme yapmakta ve öşür ödemesinin de zekatta olduğu gibi cebri bir ödeme olduğunu belirtmektedir. Ayet-i kelimede müslüman toprağının ürününü vergilendiren öşürün ödenme zamanının "hasat zamanı" olarak vurgulanması, vergilemede uygunluk ilkesine işaret etmektedir. Buna göre, vergilerin hasat zamanında ödenmesi vergi ödeme becerisini olumlu yönde etkilemekte ve mükellef uyumunu arttırmaktadır.

Enfâl, 41

*"Bilin ki, ganimet olarak aldığınız herhangi bir şeyin beşte biri mutlaka Allah'a,
Peygamber'e, onun yakınlarına, yetimlere, yoksullara ve yolculara aittir".*

Enfâl kelimesi "ganimet" anlamına gelmekte ve ayet-i kerime ile vergilerin savaş ganimetlerini de kapsadığı ve ganimetlerin 1/5 oranında nispi olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Dönemin özellikleri dikkate alındığında ganimetlerin devlet hazinesi bakımından önemli birer gelir kaynağı olduğu söylenebilir. Elde edilen ganimetin harcanacağı ve transfer edileceği yerlerin belli olması dolayısıyla da vergilemede tahsis ilkesinin benimsendiğini gösterir.

Fussilet, 7

"Onlar zekatı vermeyen kimselerdir. Onlar ahireti de inkar ederler".

Ayet-i kerime zekatını ödemeyenleri, ahreti inkar edenler yani bir anlamda inanmayanlarla bir tutmakta ve zekat ödememenin koşullarının oldukça ağır olacağını hatırlatmaktadır. Surenin bir sonraki sekizinci ayetinde "şüphesiz iman edip iyi iş yapanlar için tükenmeyen bir mükafat vardır" denilerek zekatını ödeyenlerin mükafatlandırılacağı belirtilmektedir.

Me'âric, 24

"Onlar, mallarında; isteyenler ve (istemediği için) mahrum kalmışa belli bir hak tanıyanlardır[121]".

Me'âric kelimesi "yükselme yolları" anlamına gelmekte ve ayet-i kerime ile zekatın mahrum kalmış, yoksullar için bir hak olduğu belirtilmektedir. Ayetin lafzından zekat sayesinde elde edilen gelirlerin düşük gelirliler için kullanılacağı anlamı çıktığından vergilemede tahsis ilkesine gönderme yapıldığı görülmektedir. Ayrıca gelirlerin yoksullara yönelik kullanımı gelir dağılımına müdahale edildiğini göstermektedir.

Meryem, 55

"[İsmail] Halkına (ailesine) namazı ve zekâtı emrederdi; Rabbi nezdinde de hoşnutluk kazanmış bir kimse idi".

Meryem suresinde birçok peygamber anılmakta ve bunlardan biri olan Hz. İsmail'in maddi bir yükümlülük olan zekatın ödenmesi bakımından müspet uygulamalar yaptığı belirtilmektedir. Dikkat edilirse Hz. İsmail'in ailesine emir verdiği ve bu yolla verginin kesin olduğu vurgusu yapıldığı görülmektedir.

[121] Bu ayetten hemen önceki ayette hayırlı kimselerden bahsedilirken namaz kılanlar anılır. Hemen sonrasında ise doğrudan bu ayet gelir. Diğer pek çok ayette de namaz kılma ve zekat verme aynı cümle içinde kullanılmıştır. Kanaatimizce bu, Kur'an-ı Kerim'in vergi konusuna verdiği önemi göstermesi bakımından çokça önemlidir. Bkz., Bakara 43, 83, 110, 177, 277, Nisa 77, 162, Maide 12, 55, Tevbe 5, 11, 18, 71, Meryem 31, 55, Hac 41, 78, Nur 36, 56, Neml 2, Lokman 4, Ahzâb 33, Mücadele 13, Müzemmil 20, Beyyine 5.

Ayrıca Hz. İsmail'in kutsi bir kişilik olması, ailesinin reisi olması da dikkat verilmelidir. Aile reisi bakımından devlet yöneticilerine örnek tutulması; kutsi bir kişilik olması bakımından alimlere ve diğer kesimlere örnek tutulması ve ailesi yoluyla da diğer tüm insanlara göndermede bulunması pekala mümkündür. Özetle burada halk nazarında dini bakımdan özel yeri olanların veya yöneticilerin topyekun zekata mükellef olacağı ve bu konuda hiç kimsenin rütbesi veya soyu itibariyle muaf tutulamayacağına imalı bir gönderme yapılmaktadır. Bu göndermenin vergileme ilkeleri bakımından karşılığı genellik ilkesidir.

Mücadele, 12

"Ey iman edenler! Peygamber ile baş başa konuşacağınız zaman, baş başa konuşmanızdan önce bir sadaka verin. Bu, sizin için daha hayırlı ve daha temizdir. Şâyet (sadaka verecek bir şey) bulamazsanız, bilin ki Allah çok bağışlayandır, çok merhamet edendir".

Peygamberle özel görüşme yapılmak istendiği zaman bu görüşmeden önce sadaka verilmesini şart koşan ayet-i kerime, sadakanın yoksullara yönelik kullanımı hususu dikkate alındığında vergilemede tahsis ilkesine işaret etmektedir. Yoksullara yönelik tahsisle ayrıca vergilemede müdahale ilkesine gönderme yapıldığı da söylenebilir. Müslümanların sürekli olarak Peygambere sorular yöneltmesinin önüne geçilmek ve böylece yoğunluğu azaltmak için başvurulan bu yöntem günümüzdeki harç uygulamasının ilk örneği olarak değerlendirilebilir.

Mücadele, 13

"Özel görüşme yapmadan önce sadaka verecek olmanızdan dolayı (vermediğiniz takdirde) korkuya mı kapıldınız? Madem bunu yapmadınız ve Allah da sizi bağışladı, o halde namazı özenle kılın, zekâtı verin, Allah'a ve resulüne itaat edin. Allah yapıp ettiklerinizden tamamen haberdardır".

Bir önceki ayet-i kerimede olduğu gibi bu ayette de Peygamber ile yapılmak istenen özel görüşme öncesinde sadaka verilmesi gerektiği hatırlatılmakta ve bu sadakanın verilmemesi halinde korkuya kapılan müminin Allah tarafından bağışlanacağı belirtilmektedir. Sonrasında ise bağışlanan kişinin namaz ve zekatını aksatmaması öğütlenmektedir. Dikkat edilirse Peygamberle görüşmek için ödenmesi talep edilen sadakanın zorunlu bir ödeme olmadığı vurgulanmaktadır. Ancak gönüllülük vurgusunun yanında zekatın mutlak zorunluluğu tekrar dikkate verilmiştir.

Mü'minûn, 4

"[Müminler] Onlar ki, zekatı öderler".

Müslümanlara zekat ödemeyi emreden ayet-i kerime, İslam'ın beş şartından biri olan zekât ibadetinin önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca tüm müminlere yönelik ifade kullanıldığı için genellik ilkesine atıfta bulunduğu ileri sürülebilir. Ancak henüz mümin olmayanlara yönelik bir genişletme söz konusu olmadığı için, en azından zekat çerçevesinde genellik ilkesinin esnetildiği görülmektedir. Bununla birlikte dini bir hüküm olması nedeniyle dini zeminde bir ayırım yapması da olağandır.

Nisa, 77

"Kendilerine, ellerinizi savaştan çekin, namazı kılın ve zekatı verin, denilen kimseleri görmedin mi? Sonra onlara savaş farz kılınınca bir de gördün ki, içlerinden bir grup Allah'tan korkar gibi, hatta daha fazla bir korkuyla insanlardan korkuyorlar da, "Rabbimiz! Savaşı bize niçin yazdın, bizi yakın bir süreye kadar geri bıraksan olmaz mıydı?" diyorlar. Onlara de ki: "Dünya menfaati önemsizdir, Allah'tan korkanlar için âhiret daha hayırlıdır ve size zerre kadar haksızlık edilmez".

Ayet-i kerimede zekat vermenin önemi hatırlatılmakta ve Müslümanlar arasındaki yardımlaşmaya işaret edilmektedir. Ayetin devamında ise savaş emri geldikten sonra bir kısım müminlerin ve münafıkların düşmanla savaşmaktan korktukları ve dünya nimetlerine bel bağlayanlar için bunda hayır olmadığı anlatılmaktadır.

Tevbe, 5

"Haram aylar çıkınca müşrikleri bulduğunuz yerde öldürün; onları yakalayın, esir alın, kuşatın ve onları her geçit yerinde gözetleyin. Şayet tövbe ederler, namazlarını kılarlar ve zekatlarını verirlerse artık onları serbest bırakın".

Tevbe suresinin ikinci ayetinde inanmayanlara iman etmeleri için dört aylık süre verilmekte ve burada ele alınan beşinci ayette bu süre geçtikten sonra onların savaşırlarsa öldürülmesine veya esir alınmasına izin verilmektedir. Ayetin devamında ise tövbe eden, yani hak yoluna dönenlerin namaz kılar ve zekat verirlerse serbest bırakılmaları emredilmektedir.

Tevbe, 11.

"Fakat tevbe eder, namaz kılar ve zekat verirlerse artık onlar dinde kardeşinizdir".

Müşriklerin hak yoluna dönmelerini ele alan ayet-i kerime, tövbe edenlerin namaz kılmaları ve zekat vermeleri durumunda diğer müminlerle bir tutulacaklarını ifade etmektedir. Dikkat edilecek olursa bu ayette de zekatın ne denli güçlü ve kolaylaştırıcı bir yükümlülük olduğu anlaşılmaktadır. Burada bir teşvik unsurundan da bahsetmek yerinde olacaktır. Nitekim burada ifade edilen kardeşlik hukukunun sağlanması şartlarından biri zekat ödemek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla kardeşlik hukuku ile sağlanacak maddi ve manevi avantajlardan yararlanmak için verginin bir karşılık olarak gösterilmesi müdahale ilkesiyle dolaylı olarak ilişkilendirilebilir.

Tevbe, 60

"Sadakalar (zekatlar) Allah'tan bir farz olarak ancak fakirler, düşkünler, zekat toplayan memurlar, kalpleri İslam'a ısındırılacak olanlarla (özgürlüğüne kavuşturulacak) köleler, borçlular, Allah yolunda çalışanlar ve yolda kalmış yolcular içindir".

Ayet-i kerime sadaka sayesinde toplanan hasılatın kullanım yerini açıklamakta ve böylelikle vergilemede tahsis ilkesine atıf yapmaktadır. Ayrıca vergilerin yoksullara yönelik olarak gelir dağılımını düzenleme amacıyla kullanımı müdahale ilkesine de gönderme yapmaktadır.

Tevbe, 79

"Sadakalar konusunda müminlerden hem gönüllü olarak fazla fazla verenlere hem de daha fazla verecek bir şey bulamayanlara dil uzatıp onlarla alay edenleri Allah maskaraya çevirecektir. Onlar için elem verici bir azap da vardır".

Vergi ödemenin önemini ortaya koyan ayet-i kerime, fazlasıyla vergi veren kişilere gösteriş yaptıkları ve fazlasıyla vergi veremeyenlere de boş yere üzüntü duydukları için dil uzatan ve onlarla alay eden münafıkların ağır şekilde cezalandırılacağını dile getirmektedir.

Zariyat, 19

"Mallarında, muhtaç ve yoksullar için bir hak vardır".

Ayet-i kerimede geçen "mallar" kelimesi esasen servet kelimesini referans almakta ve yüksek geliri temsil eden zenginlikte düşük gelirliler için hak olduğu belirtilmekte ve zekatın da bu hakkı yerine ulaştırdığı ima edilmektedir. Buna göre, zekatın temel işlevi gelir dağılımını düzenlemektir. Bu yönüyle vurgulandığında zekatın vergilemede müdahale ilkesini ortaya koyduğu söylenebilir.

IV. Seçilmiş Ülke Anayasalarındaki Vergileme Hükümleri

Vergileme ilkeleri bakımından ülke anayasaları üzerine yoğunlaşan ve böylelikle herhangi bir ayrım yapmadan ülke anayasalarının tümünü ele alan bu çalışmada toplamda 180 ülke ele alınmıştır. Lakin ele alınan ülkelerden bazıları yazılı anayasa geleneğine bağlı olmayan ülkeler olduğundan ve vergilerle ilgili düzenlemeleri kanun formunda düzenlediklerinden bu sayı, 149'a gerilemiştir. Çalışmada kategori bakımından en uygun olan seçeneğin coğrafi mekan olduğuna karar verilmiş ve ülke anayasalarına dair tespitler, ülkelerin bulundukları kıtalar ve sahip oldukları siyasi isimlere bağlı olarak sıralı olarak incelenmiştir.

A. Asya Kıtası Ülkeleri

Asya, ağırlıklı olarak kuzey yarım kürede yer alan, kuzeyinde Arktik Okyanusu (Kuzey Buz Denizi), doğusunda Pasifik Okyanusu, güneyinde Okyanusya ve batısında Avrupa ile Afrika bulunan bir kıtadır. Asya kıtası hem dünyanın en büyük hem de en kalabalık kıtası olma özelliğindedir. 2016 yılı rakamlarına göre Asya'nın nüfusu 4,46 milyardır. Bazı kaynaklarda kıta, Avrupa ile birlikte ele alınarak Avrasya olarak ele alınır. Asya, Avrupa ve Afrika kıtalarıyla birlikte *eski dünyayı* oluşturur. Asya aynı zamanda dünyadaki birçok dinin çıkış bölgesidir. Ortadoğu kökenli Musevilik, Hristiyanlık ve İslamiyet'le Hint kökenli Budizm ve Hinduizm gibi dharmatik dinler buna örnektir.

Asya kıtası *en büyükler* bakımından oldukça zengindir. Asya az önce de belirtildiği üzere kıtaların en genişi ve en kalabalık olanıdır. Dünyanın en geniş yüzölçümünde sahip olan Rusya (17.100.000 km^2) ile kalabalık ülkesi olan Çin (2016 yılı itibariyle 1,379 milyon kişi), bu kıtadadır. 1.100 metre ile ortalama yükseltisi en fazla yükseltiye sahip kıtadaki Everest Tepesi (8.848 m) dünyanın en yüksek tepesiyle dünyanın en derin gölü unvanına sahip olan Baykal Gölü (1642 m) bu kıtadadır. Maden bakımından oldukça zengin olan Asya kıtası, dünyada oldukça nadir bulunan uranyuma ve en çok bulunan kömüre kadar hemen hemen her türlü madene ev sahipliği yapmaktadır.

Günümüz itibariyle de Asya'da kırk dokuz bağımsız ülke vardır. Bu ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle kırk beş ülke anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği görülür. İncelemeye tabi tutulan bu ülkelerin satın alma gücü paritesine göre dünyadaki toplam gayri safi yurtiçi hasılanın yüzde 44,746'sına (Filistin, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Kuzey Kore ve Suriye ülkelerine ait veriler IMF'nin veri setinde yer almadığı için hesaplamaya dahil edilmemiştir) sahip olduğu görülmektedir. Bunda en yüksek payın yüzde 31,602 ile Çin, Hindistan ve Japonya ve Rusya'da olduğu görülmektedir. İncelenen

ülkelerin ortalamasının 1,091 olduğu dikkate alındığında lider konumdaki ülkelerin ağırlığı daha iyi anlaşılacaktır.

1. Afganistan İslam Cumhuriyeti

4 Ocak 2004 tarihinde kabul edilen ve yürürlüğe giren Anayasa, ülkede demokratik ve istikrarlı bir yönetim kurulması yolunda atılan önemli bir adım olarak karşılanmıştır. Üniter bir yönetim yapısına sahip ülkenin bu yeni Anayasası'nın 42. maddesi vergilendirmeye ait hükümlere yer vermektedir.

Vatandaşların Temel Hak ve Görevleri

Madde 42

1- Her Afgan kanun hükümlerine uygun olarak vergi ödemek zorundadır.

2- Yasal bir temsil olmaksızın vergi veya benzeri yükümlülük yüklenilemez.

3- Vergi ve benzeri yükümlülüklerin oranı ile ödeme yöntemi, sosyal adalet göz önünde bulundurularak kanunla belirlenir. Bu hüküm yabancı kişi ve işletmeler için de geçerlidir.

4- Her türlü vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle birlikte tüm gelirler sadece tek bir devlete yatırılır.

Birinci bentte geçen "her Afgan" ifadesi ile vergilemede ***genellik ilkesi*** anılmaktadır. Bendin devamında geçen "kanun hükümlerine uygun" vurgusu ile de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Verginin zorunlu bir ödeme olduğuna netlik kazandıran bent hükmü, verginin egemenlik teorisi kapsamında tanımlandığına da yer vermektedir.

Yasal temsil olmaksızın vergileme yapılamayacağını belirten ikinci bent, bu kez temsil makamı olan Parlamento üzerinden zımnen ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Üçüncü bentte geçen "sosyal adalet" ifadesi ile vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Bentin devamında geçen "kanunla belirlenir" hükmü ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** yapılan atfı bir kez daha tekrar etmektedir.

Dördüncü bentte geçen "sadece tek bir devlete yatırılır" ifadesi ise çifte vergileme önlenmeye çalışılmıştır. Çifte vergileme, adaletten sapmaya sebep olduğundan hükmün dolaylı olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yaptığı söylenebilir.

Afganistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,189'dur

2. Azerbaycan Cumhuriyeti

1991 yılında bağımsızlığına kavuşan ülkede hayli uzun süren yeni bir anayasa oluşturma süreci sonrasında Anayasa, 12 Kasım 1995 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilmiş ve 27 Kasım 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Azerbaycan devletinin niteliklerini demokratik, laik, hukuki ve üniter Cumhuriyet olarak belirten Anayasa'nın 3, 73, 94, 138, 144 ve 145. maddeleri vergilendirme hakkında hükümler içermektedir.

Genel Hükümler

Madde 3/3

Devlet bütçesi ve vergi konularında referanduma gidilmez.

Vergilerle ilgili temel düzenleme aracının "kanun" olduğunu ima eden hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Bütçe ve vergilerle ilgili düzenlemelerin referanduma götürülmesinin engellenme sebepleri; bütçenin Hükümet'e ait bir icraat aracı olması ve mükelleflerin kendilerine yüklenen mali sorumlulukları referandum yoluyla geçiştirme ihtimalinin yüksek olmasıdır. Bu husus vergi ve bütçe gibi mali konularda anayasa hükümlerinin dahi değiştirilebildiği referandumun bir araç olarak kullanılmasını engellemeye yönelik ciddi bir sınırlamadır. Aynı zamanda mali konuların bütçe ve vergi ile sınırlandırılması anayasa kurucularının diğer mali konulara kıyasla bu iki kuruma özel bir anlam atfettikleri anlamına gelmektedir.

Vatandaşın Temel Yükümlülükleri

Madde 73

1- Herkes kanunla getirilen vergileri ve devletin yüklediği diğer yükümlülükleri gecikmeksizin ve tam olarak ödeme sorumluluğundadır.

2- Hiç kimse kanunla öngörülmüş durumlar dışında ve kanunla belirtilenden fazla vergi ve diğer devlet ödemeleri yapmaya zorlanamaz.

Anayasa'da "Vatandaşların Temel Ödevleri" başlığı altında düzenlenen bu maddenin birinci bendinde sırasıyla "herkes" dediğinden dolayı vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "kanunla getirilen vergileri" dediğinden dolayı ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. İkinci bentte de yine kanuna dayalı vergilere dikkat çekilmekte ve böylelikle ***yasallık ilkesine*** tekrar atıf yapılmaktadır.

Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi Tarafından Belirlenen Genel Kurallar

Madde 94

Azerbaycan Cumhuriyeti Milli Meclisi aşağıdaki konulara ilişkin genel hususları belirler:

[…]

Maliye faaliyetinin esasları, vergiler, rüsumlar ve ödemeler.

[…]

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan bu madde, temel yasama aracı "kanun" olduğundan aslında yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Nahcivan Otonom Cumhuriyeti

Madde 138

Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Ali Meclisi vergiler konusunda genel kurallar koyar.

Anayasası'nın 134-141. maddelerini kapsayan Sekizinci Bölümü Azerbaycan'a bağlı özerk bir bölge olan Nahçıvan'a ait hükümler içerir. Vergileme yetkisi konusunda bölgeye doğrudan yetki veren bu hüküm, Nahçıvan açısından hem "mali özerklik" hem de vergilemede ***yasallık ilkesi*** olarak yorumlanabilir. Ancak konulacak kuralların "genel" olarak belirtilmesi yasallık ilkesinin "tam ve ayrıntılı" olarak kullanmasının sınırlandırıldığı anlamına gelmektedir.

Yerel Özerk Hükümetler

Madde 144/1

Belediye meclislerinde yerel vergiler ve harçlar belirlenir.

Vergileme ile ilgili konularda yerel yönetimlere yetki devri yapan bu hüküm, yerel vergilerle ilgili olarak kısmen de olsa vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Lakin vergilerin belirlendiği meclislerin seçim yoluyla teşekkül ettikleri dikkate alındığında "vergilemede temsil" ilkesine yerel düzeyde göndermede bulunduğu ifade edilebilir.

Yerel Özerk Hükümetler

Madde 145/3

Yerel vergiler ve ödemeler ile ilgili kararlar belediye üyelerinin üçte ikilik çoğunluğuyla alınır.

Yerel yönetimlere vergileme alanında yetki veren ve yasallık ilkesini esneten 144. madde sonrasında bu madde ile vergiler hakkında alınacak kararların nitelikli çoğunlukla alınması gerektiği belirtilmektedir. Madde hükmünün doğrudan veya dolaylı olarak gönderme yaptığı herhangi bir vergileme ilkesi yoktur. Bununla birlikte belediye üyelerinin kaliteli çoğunluk seviyesinde uzlaştığı durumlarda vergilerle ilgili kararların alınabilmesi, vergi konularında basit çoğunluğun keyfi uygulamalarda bulunamayacağı ve vergilemede "nitelikli temsil" ilkesinin sağlandığı ifade edilebilir.

Azerbaycan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,439'dur.

3. Bahreyn Krallığı

1971 yılında İngiltere sömürgesi olmaktan kurtularak bağımsızlığını ilan eden Bahreyn ilk anayasasını 1973 yılında kabul etmiştir. 2001 yılında anayasal monarşiyi kabul eden ülke, "krallık" halini almıştır. Bahreyn Anayasası'nın 15, 107 ve 112. maddeleri vergiler hakkında düzenleme yapmaktadır.

Toplumun Temel Bileşenleri

Madde 15

Vergiler ve kamusal maliyetler sosyal adalete dayanır ve bunların ödenmesi kanuni bir ödevdir.

Asgari yaşam şartlarının sağlanması için düşük gelirlilere vergisel muafiyetler kanunla düzenlenir.

Vergileme alanında "sosyal adalet" vurgusu yapan bu hüküm, öncelikli olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** göndermede bulunmakta ve vergi ödemeyi kanuni bir ödev olarak tanımlayarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca düşük gelirlilerin alım gücünün korunması suretiyle piyasa işleyişinin de dolaylı olarak işlenmesine imkan verilmek istenmesi, vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanılabilecekleri anlamı taşımaktadır.

Mali İşler

Madde 107

Kamusal ödemeler (vergiler) sadece kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Kişiler sadece kanunun belirlediği durumlarda kısmen veya tamamen bunların ödenmesinden muaf tutulur. Bir kişi kanuni sınırlar içinde sadece diğer vergilerin ve yükümlülüklerin ödenmesinden sorumlu tutulabilir.

Vergilerin ve diğer kamusal paraların toplanmasıyla ilgili düzenlemeler kanunla belirlenir.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapan bu hükmün devamında kişilere kanunun çizdiği sınırlar içinde kalmak koşulu ile muafiyet tanınabileceği belirtilmekte ve böylelikle ***genellik ilkesi*** yumuşatılmaktadır. "Bir kişi" ifadesi ile herhangi bir kişinin gelir durumu, sosyal statüsü, mesleği, engellilik durumu, eğitim durumu veya cinsiyeti gibi özellikleri dolayısıyla herhangi bir vergiden muaf tutulması anlamına gelmektedir. Ayrıca "kişi" ifadesi aynı özelliklere sahip topluluk üyelerinin aynı muafiyetlerden faydalanacağı garantisini de ortadan kaldırdığı için ***genellik ilkesinin*** kanun seviyesinde esnetilmesine yol açabilmesi söz konusudur.

Mali İşler

Madde 112

Bütçe kanununda yeni bir vergi, var olan vergilerin artırılması veya değiştirilmesi yönünde hüküm konulamaz.

Vergileme alanındaki düzenlemelerin bütçe kanunu yerine münferit kanunlarla yapılması gerektiğini ortaya koyan bu ilke, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Dikkat edilecek olursa sınırlama sadece vergilerin arttırılması veya değiştirilmesi yönündedir. Başka bir deyişle verginin azaltılması veyahut kaldırılması bütçe kanunu ile yapılabilmektedir. Ancak bütçenin de bir kanun olduğu göz önünde bulundurulduğunda yasallık ilkesi konusunda herhangi bir değişiklik söz konusu olmayacaktır.

Bahreyn Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,852'dir.

4. Bangladeş Halk Cumhuriyeti

Bangladeş, 26 Mart 1971 tarihinde bağımsızlığını kazanmış üniter yapılı bir ülkedir. 4 Kasım 1972 tarihinde kabul edilen ve 16 Aralık 1972 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa'nın 13. ve 83. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermektedir.

Geçiş ve Geçici Hükümler

Madde 13

Anayasa'nın başlamasından önce kanunlarla yürürlüğe konmuş vergilerin salınmasına devam edilir. Bunlar kanunla değiştirilebilir veya kaldırılabilir.

Ülkede var olan ve mevcut yasalarla konulmuş vergilerin Anayasa'nın kabulü sonrasında uygulamasına devam edileceğini hükme bağlayan madde, vergilerin sadece kanun vasıtasıyla değiştirilip kaldırılacağını düzenleyerek yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Bu hüküm anayasanın

uygulanmaya başlamasıyla anayasaya aykırı olabilecek bazı vergilerin varlığını peşinen kabul etmiş saymaktadır. Ancak süreç içinde geçmişten gelen vergi uygulamalarının iyileştirileceğine dair de herhangi bir taahhütte bulunmamaktadır. Buna benzer geçiş süreci yaşayan Guatemala geçmişten gelen uygulamaların iyileştirileceği yönünde güvenceyi anayasal olarak vermiştir. Dolayısıyla geçmişten gelen vergilerin barındırdığı ilkesel sorunların anayasa oluşturucuları tarafından çözümsüz bırakılmıştır.

Yasama ve Mali Prosedür

Madde 83

Parlamento tarafından çıkarılan bir kanun olmadıkça hiçbir vergi konulamaz ve toplanamaz.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapan bu hüküm ayrıca vergileme yetkisinin Parlamento'da olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Bangladeş Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

5. Birleşik Arap Emirlikleri

1971 yılında sömürgeci İngiltere'nin Basra Körfezi'nden çekilmesi üzerine emirlikler Birleşik Arap Emirlikleri adı altında bir federasyon oluşturmuş ve 2 Aralık 1971 tarihinde bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir. Yine bu tarihte oluşturulan ülke Anayasası'nın 11, 42, 120 ve 133. maddeleri vergilere ait hükümler içermektedir.

İlkeler ve Amaçlar

Madde 11/3

Malların bir emirlikten bir başka emirliğe taşınmasını konu alan her türlü vergi, harç ve geçiş ücreti kaldırılmıştır.

Emirlikleri federasyon haline getiren Anayasa bu hükmü ile dış ticarete uygulanan vergileri yürürlükten kaldırmakta ve böylelikle emirlikler arası ticaretin serbestleşmesine imkan sağlamaktadır. Madde hükmü oldukça dolaylı olarak vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile ilişkilendirilebilir. Ne de olsa vergiler, korumacı amaçla kullanılabildiği gibi serbestleşme amacıyla da kullanılabilmektedir. Ayrıca oldukça vasıtalı şekilde ***yasallık ilkesinin*** esnetildiği de söylenebilir. Zira var edilen bu anayasa hükmü ile hiçbir emirlik kanunla dahi olsa emirlikler arası mal taşınmasıyla ilgili olarak vergi koyamaz hale gelmiştir.

Özgürlükler, Haklar ve Kamusal Görevler

Madde 42

Bir kişi kanunla salınan vergileri ödemekle yükümlüdür.

Hükümde geçen "kanunla salınan vergiler" ifadesi, vergileme alanında temel düzenlemenin "kanun" vasıtasıyla olduğunu ima etmekte ve devamında verginin cebren tahsil edilen bir kamu geliri olduğu hatırlatılmaktadır. Hükümdeki "kişi" ifadesi, hiç kimsenin vergilemeden muaf tutulamayacağını ima etmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Birleşik Arap Emirlikleri ile Emirlikler Arasında Yasama, Yürütme ve Uluslararası Yargı Bölgeleri Dağılımı

Madde 120/6

Birlik, aşağıdaki durumlarda sınırlı olarak yasama ve yürütme yetkisine sahiptir:

[…]

Birliğin finansmanını sağlayan vergi, harç ve ücretler.

[…]

Birlik ile emirlikler arasında yasama, yürütme ve yargı yetkilerinin dağıtımını konu alan bu madde, Birliğin finansmanını sağlayan vergilerle ilgili düzenleme yapma yetkisini doğrudan doğruya Birliğe vermekte ve böylece vasıtalı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergilendirme yetkisinin "birlik finansmanı" kapsamında Birliğe devredilmesi vergi koyma yetkisinin devri anlamına gelmekte ve bu durum iç hukuk bakımından vergilendirmede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi olarak görülmektedir.

Birleşik Arap Emirlikleri'nin Mali İşleri

Madde 133

Kanun dışında federal bir vergi konulamaz, değiştirilemez veya kaldırılamaz.
Kanunda belirtilenler dışında hiç kimse vergiden muaf tutulamaz.
Kanun hükümlerine uygun olmayan ve kanunun belirttiği sınırlar dışında hiç kimseye federal vergiler ve diğer mali yükümlülükler yüklenemez.

Dikkat edilecek olursa bu maddedeki hükümler de yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapmaktadır. Ayrıca hükmün ilk kısmında kanun izin vermedikçe hiç kimsenin vergi muafiyetinden yararlanamayacağı ifade edilmekte ve böylelikle ***genellik ilkesini*** esnetilmiş olmaktadır. Buna neden, ülke anayasalarının genellik ilkesinin sağlanması için böyle bir ifade yerine "herkes vergi ödemekle yükümlüdür" gibi ifadeler kullanmasıdır.

Birleşik Arap Emirlikleri Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,122'dir.

6. Çin Halk Cumhuriyeti

17 Ocak 1975 tarihinde kabul edilen ülke Anayasası değişikliklerden sonra 4 Aralık 1982 yılında yürürlüğe girmiştir. Her beş yılda bir yeniden gözden geçirilen Anayasa'da 1988, 1993, 1999, 2004 yıllarında değişiklikler yapılmıştır. Anayasa'nın 56. maddesi vergiler hakkında düzenleme yapan tek hükmü içermektedir.

Vatandaşların Temel Hak ve Ödevleri

Madde 56

Kanuna uygun olarak vergi ödemek Çin Halk Cumhuriyeti vatandaşlarının ödevidir.

Her ne kadar "kanuna uygun olarak" ifadesi, vergilemede yasallık ilkesine atıf yapılıyor gibi görünse de aldatmacalıdır. Çünkü burada kanuna uygun olması istenen şey, "vatandaşların vergi ödemesi" dir. Vergi konularında çıkarılan yasal metinlerin bazı durumlarda "kanun" bazı durumlarda ise "düzenleme" olarak isimlendirilmesi bu durumu göstermektedir. Lakin hüküm vergi ödemenin tüm vatandaşlar için bir ödev olduğunu söyleyerek dolaylı yolla ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Çin Halk Cumhuriyeti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,868'dir.

7. Doğu Timor Demokratik Cumhuriyeti

20 Mayıs 2002 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa'nın 55, 95 ve 144. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Kültürel Sosyal Hak ve Görevler

Madde 55

Belgelenmiş geliri olan her vatandaş kamu gelirlerine katkı sağlamak için, kanuna uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür.

İçinde geçen "her vatandaş" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapan bu hüküm, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. Vergilemede kanuna uygun hareket edilmesi gerektiğinin de altını çizen hüküm, ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakta ve verginin egemenlik ilkesine göre tanımlandığını belirtmektedir.

Ulusal Parlamento

Madde 95

Vergi politikası konusunda kanun çıkarmak Parlamentonun görevleri arasında sayılmaktadır.

Hükümet'in sosyo-ekonomik hayatı şekillendirmek aracıyla kullandığı vergi politikasının bir anlamda Parlamento'nun çıkaracağı bir kanun temel alınarak oluşturulacağını açıklayan bu hüküm, sırasıyla ***müdahale ilkesine*** gönderme ve ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Mali Sistem ve Vergiler

Madde 144

Devlet mali gereksinmelerinin karşılanmasını, ulusal gelir ve servetin hakça paylaşımını amaçlayan bir vergi sistemi kurar. Vergiler mükelleflere sağlanacak garantileri, avantajları, oranı belirleyen kanunla konur.

Verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine atıf yapan hüküm, gelir ve servet bölüşümünde adaleti amaçladığından vergilemede ***adalet ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. Vergilerin bölüşüm ilişkilerinde birer araç olarak kullanılması ise ***müdahale ilkesi*** ile ilişki kurulduğunu göstermektedir. Ayrıca vergileme alanında oluşturulacak ayrıcalıkların kanunla düzenlenmesi gerektiğini dile getiren hüküm, ***yasallık ilkesine*** tekrar atıf yapmakta ve ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Doğu Timor Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,610'dur.

8. Ermenistan Cumhuriyeti

Ermenistan Anayasası 5 Temmuz 1995 tarihinde kabul edilmiş ve böylelikle ülke, demokratik, bağımsız, egemen ve üniter bir cumhuriyet haline gelmiştir. Ermenistan Anayasası'nın 60, 154, 185 ve 204. maddeleri vergileme hakkında hükümler içermektedir.

Vatandaşın Temel Hak ve Özgürlükleri

Madde 60/8

Herkes kanuna uygun olarak vergi ve harçları ödemek ve devlete veya topluluk bütçesine yapılan zorunlu ödemeleri yapmak zorundadır.

Hükümde geçen "herkes" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "kanuna uygun olarak" ifadesiyle de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Hükmün devamında ise verginin cebri bir ödeme aracı olduğu hatırlanarak verginin egemenlik teorisi kapsamında ele alınacağı belirtilmiştir.

Hükümet

Madde 154

Hükümet finans-ekonomi, kredi ve vergi politikalarını tutarlı bir şekilde uygular.

Hükümetin izlediği vergi politikası ile sosyo-ekonomik hayatı yöneteceğini belirten bu hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Her ne kadar modern anlamda verginin müdahale aracı yaygın olsa da bunun Anayasa'da belirtilmesi ülke yönetiminin izleyeceği politikalar için yasal bir zemin oluşturmaktadır.

Yerel Özerk Hükümet

Madde 185/3

Topluluk konseyi kanunun belirlediği sınırlar içinde yerel vergi ve harçları oluşturur.

Yerel vergilerin kanuni sınırlar içinde özerk birimlerce düzenlenebileceğini ortaya koyan bu hüküm, yetki devrini konu almakta ve yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Anayasayı Benimseme ve Değiştirme: Referandum

Madde 204/3

Vergi, devlet bütçesi, harçlar ve diğer zorunlu ücretler, af, devlet savunması, uluslararası anlaşmalar ve Referandum Kanunu'nda belirtilen konularla ilgili taslak kanunlar referanduma götürülemez.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin referandum yoluyla oylanamayacağını açıkça ortaya koyan bu hüküm, vergileme ile ilgili temel düzenleme aracının dolaylı olarak "kanun" olduğunu ima etmekte ve böylece bir kez daha vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Anayasa, devlet aygıtının devamını sağlayan en önemli konulardan olan vergi ve bütçe konularında sınırlayıcı hükümler getirmiştir. Anayasa bu hüküm ile hem politikacıların hem de seçmenlerin/vatandaşların mali konuları kendi lehlerine kullanarak devlet mali dengesinin bozulmasını önlemek istemektedir.

Ermenistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,772'dir.

9. Filipinler Cumhuriyeti

2 Şubat 1987 tarihinde yapılan referandumla onaylanan ülke Anayasası, 11 Şubat 1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Filipinler, başkanlık sistemiyle yönetilen demokratik bir cumhuriyet olup üniter yönetim yapısında sahiptir. Bölümlere ayrılmış olan Anayasa'nın aşağıda sıraladığımız hükümleri vergilerle ilgili hususlarda düzenleme yapmaktadır.

Haklar Bildirisi

Madde 3, Bölüm 20

Hiç kimse borç veya baş vergisi ödemediği için hapsedilmez.

Vergilemenin hangi koşulda olursa olsun hürriyeti bağlayıcı bir cezaya sebep olamayacağını ortaya koyan bu hüküm, "hiç kimse" ifadesine yer vererek, yani bir anlamda "herkesi" koruyarak dolaylı şekilde vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Yasama Departmanı

Madde 6, Bölüm 28

Vergilendirme kuralı tek tip ve eşitlikçidir. Kongre artan oranlı vergilendirme sistemi geliştirir.

Din, hayır veya eğitim amaçları için kullanılacak araziler, yapılar ile kar amacı olmayan mezarlıklar, camiler, kiliseler ve hayır kurumları vergiden muaftır.

Vergi muafiyeti sağlayan kanunun geçmesi için Kongre üyelerinin çoğunluğunun onayı gerekmektedir.

Hükümde geçen "vergileme kuralının tek tip olması" ile zımnen kişilere ayrıcalıklı muamele yapılmayacağı ima edilerek yine vergilemede ***genellik ilkesine*** gönderme yapılmakta ve devamında geçen "eşitlikçidir" ifadesi ile de ***kanun önünde eşitlik ilkesi*** dile getirilmektedir. Vergi sisteminin artan oranlı özellikte olmasıyla ilgili hükümse vasıtalı olarak vergilemede adalet ilkesine gönderme yapmaktadır. Vergileme sahasının dışına çıkarılan faaliyetlerin sıralandığı bir sonraki hükümde vergilemede ***genellik ilkesi*** esnetilmektedir. Çünkü vergi harcamasına sebep olan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergilemede ***genellik ilkesinden*** sapmalar oluşturur. Hükmün sonunda belirtilen "kanun" vurgusuysa tahmin edildiği üzere vergilemede ***yasallık ilkesine*** yapılan bir göndermedir. Vergi muafiyeti sağlayan kanunun geçmesi için kongre üyelerinin çoğunluk onayını gerektirmesi mali konuları diğer konularla eşit tuttuğu anlamına gelmektedir. Örneğin savaş halinin ilanı gibi konularda üçte ikilik gibi bir çoğunluk aranmaktadır.

Yasama Departmanı

Madde 6, Bölüm 29

Belli bir amaç için bir vergi üzerinden toplanan para, özel fon olarak değerlendirilmeli ve sadece o amaç için kullanılır. Amaç gerçekleştiğinde veya bundan vazgeçildiğinde para hükümetin genel fonlarına transfer edilir.

Verginin kamu giderlerinin genel bir karşılığı olma özelliği yerine belli bir amaçla alınan özel bir gelir olma becerisini ortaya koyan bu hüküm, vergilemede ***tahsis ilkesine*** atıf yapmaktadır. Bu hüküm esasında adem-i tahsis ilkesinin genel ilke olduğunu, tahsis ilkesinin ise istisna olduğunu zımnen ifade etmektedir. Zira "belli bir amaç için toplanan vergi" denilerek bu durumun spesifik bir husus olduğu kabul edilmektedir. Hükmün devamında yer alan "transfer edilir" ifadesiyle de başa dönülerek ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi*** dile getirilmektedir.

Yerel Hükümet

Madde 10, Bölüm 5

Yerel özerkliğin temel politikası ile uyumlu olarak her yerel hükümet, Kongre'nin belirlediği sınırlar ve rehberle birlikte, kendi gelir kaynaklarını yaratma, vergi, ücret ve yükümlülük koyma yetkisine sahiptir.

Yerel yönetim birimlerine vergileme yetkisinin devrini düzenleyen hüküm, "mali özerklik" ile ilgili düzenleme yapmakta ve "Kongre'nin belirlediği sınırları" esas aldığından ulusal seviyede vasıtalı olarak ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakta ve yerel seviyede de vergilemede temsil ilkesini esnetmektedir.

Yerel Hükümet

Madde 10, Bölüm 6

Yerel hükümet birimleri kanunla belirlendiği şekilde, ulusal vergilerden adil bir pay alır.

Yerel yönetim birimlerine aktarılacak gelirler için düzenlenen hüküm, kanunu referans aldığından yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakta ve idareler arası gelir bölüşümünün adaletli olması gerektiğine dikkat çekmektedir.

Eğitim, Bilim, Teknoloji, Sanat, Kültür ve Spor

Madde 14, Bölüm 4

Kanunda öngörülen şartlara tabi olarak, eğitim amacıyla yapılan hibeler, bağışlar ve katkıların tamamı vergiden muaftır.

Yine kanuna atıf yapması sebebiyle vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapan hüküm, vergilemede muafiyet düzenlemesine yer vererek ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca eğitime giden harcamalarının vergi dışı tutulması, bir tür teşvik uygulaması olarak kabul edilirse hükmün ***müdahale ilkesi*** ile de alakalı olduğu söylenebilir.

Eğitim, Bilim, Teknoloji, Sanat, Kültür ve Spor

Madde 14, Bölüm 11

Kongre bilimsel araştırmalarla ilgili olarak vergi indirimi sağlayabilir.

Bilimsel araştırmalara teşvik sağlayan bu hüküm vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile alakalı olduğu gibi ***genellik ilkesini*** esneten bir özelliktedir. Ayrıca düzenleme yapma yetkisinin Kongre'de olması vergilemede ***yasallık ilkesine*** yönelik bir tür göndermedir.

Filipinler Cumhuriyeti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 7,447'dir.

10. Filistin

Farklı dönemlerde "sözleşme", "ulusal şart", "temel kanun", "geçici temel kanun" şeklinde isimlendirilen Filistin Anayasası'nın ilk taslağı, 1963 yılında Filistin Kurtuluş Örgütü lideri Ahmad Shukeiri tarafından yazılmış ve 1964 yılında kabul edilmiştir. Anayasa metninde 1967, 1993, 1996, 1998 yıllarında işgalci İsrail yüzünden önemli değişiklikler yapılmıştır. Son olarak 2001 yılında geçiş ve ara dönem için yeni taslak hazırlanmış ve bu taslak 2004 yılında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Filistin Anayasası'nın 88. maddesi vergilerle ilgili düzenleme yapmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 88

Vergiler ve kamusal yükümlülükler kanun yolu olmaksızın konulamaz, değiştirilemez ve kaldırılamaz. Kanunla belirlenen durumlar dışında hiç kimse kısmen veya tamamen vergiden muaf tutulamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını açıkça ortaya koymakta ve aynı açıklıkla vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükümde geçen "hiç kimse" nin vergileme sahasının dışına çıkarılamayacağını belirten ifade ise vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Filistin Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,410'dur

11. (Güney) Kore Cumhuriyeti

İkinci Dünya Savaşı sonrasında Kore, SSCB ve ABD'nin yönettiği iki bölgeye ayrılmış ve ABD yönetimindeki bölge (Güney) Kore Cumhuriyeti haline gelmiştir. Güney Kore'de 17 Temmuz 1948 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa, 29 Ekim 1987 tarihinde revize edilmiştir. Üniter bir yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası 38 ve 59. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Vatandaşların Temel Hak ve Görevleri

Madde 38

Tüm vatandaşlar kanunda belirlenen vergileri ödemle yükümlüdür.

Hükümde geçen "tüm vatandaşlar" ifadesi, vergileme sahasında herhangi bir ayrım yapılmadığını ve ülkedeki herkesin vergileme kapsamına alındığını ortaya koymakta ve öncelikle ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ardından vergilerin düzenleyen kanunlara uygun davranmanın bir tür zorunluluk olduğu hatırlatılmakta ve zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır.

Ulusal Meclis

Madde 59

Vergi türleri ve oranları kanunla belirlenir.

Vergilemenin kanunla düzenleneceğini belirten hüküm, doğrudan doğruya vergilemede yasallık ilkesini ortaya koymaktadır. Vergi oranlarının dahi kanunla belirleneceğinin ifade edilmesi ***yasallık ilkesinin*** güçlendirilmesine yönelik bir hüküm olarak değerlendirmek gerekmektedir. Zira muhtelif anayasalarda vergi oranlarının karar veya kararnamelerle değiştirilebildiği görülmektedir. Anayasa yazıcıları böyle bir girişimi engellemek adına bu konuyu kesin bir şekilde sınırlandırmıştır.

Güney Kore Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,843'tür.

12. Gürcistan

Eski SSCB cumhuriyetlerinden olan Gürcistan, 28 Nisan 1991 tarihinde referandum yoluyla bağımsızlığını ilan etmiştir. Gürcistan üniter yapılı bir devlettir. 24 Ağustos 1995 tarihinde Parlamentosu tarafından onaylanan ülke Anayasası, 17 Ekim 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 7, 19 ve 67. maddeleri vergiler hakkında hükümler içermektedir.

Genel Hükümler

Madde 7/1-e

Vergi konusundaki yasal düzenleme Gürcistan yüksek devlet makamlarının yetkileri arasındadır.

Hükümde geçen "yasal düzenleme" ifadesi doğrudan bir kanuna değiniyor olmasa da yasal düzenlemenin yapılacağı yerin "yüksek devlet makamları" olarak işaret edilmesi, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme olarak kabul edilebilir.

Temel İnsan Hakları

Madde 19/3

Mülkiyetin kamulaştırılmasında ödenecek tazminat miktarı her türlü vergi ve harçtan muaftır.

Kamulaştırma bedellerinin vergi dışı tutulması vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Vergi harcamalarına sebep olan her türden muafiyet, istisna ve indirimler vergi sahasını daraltmakta ve bu sebeple genellik ilkesinden sapmalar oluşturmaktadır.

Kamu Maliyesi ve Kontrol

Madde 67

Vergi ve harçların kanunla oluşturulan prosedüre ve miktara uygun olarak ödenmesi zorunludur. Vergi ve harçların yapısı, bunlara ilişkin prosedür, oran ve kapsam sadece kanunla belirlenir. Vergi muafiyetlerine sadece kanunla izin verilir. Vergi kontrolleri sadece kanunda tanımlanan vergi otoriteleri tarafından yerine getirilir.

Vergilemenin açıkça kanunla yapılacağını dile getiren bu hüküm açıkça vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmaktadır. Ayrıca hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralının da somutlaşmasını sağlamaktadır. Hükümde geçen "muafiyetler" ifadesi ise vergileme sahasının ancak ve ancak kanunla sınırlandırılabileceğini ortaya koymakta ve böyle yaparak ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Gürcistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,975'tir.

13. Hindistan Cumhuriyeti

Hindistan parlamenter bir hükümet sistemine sahip bağımsız bir sosyalist seküler demokratik cumhuriyettir. Ülke 26 Kasım 1949 tarihinde Kurucu Meclis tarafından kabul edilen ve 26 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe giren Hindistan Anayasası'na göre yönetilmektedir. Federal devlet yapısına sahip olan Hindistan 29 eyalet ve 7 birlikten oluşmaktadır. Anayasa'nın 27, 110, 243, 246, 265, 269, 270, 286 ve 289. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Dini Özgürlük Hakkı

Madde 27

Hiç kimse, geliri ile belirli bir dinin veya mezhebin geliştirilmesi veya sürdürülmesi için yapılan harcamaların ödenmesine tahsis edilecek herhangi bir verginin ödenmesine zorlanamaz.

Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi ile vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmakta ve vergilerin dini harcamaları finanse etme de cebri birer ödeme aracı olarak kullanılamayacağı ifade edilmektedir. Hükmün yer aldığı Anayasa Bölümü dikkate alındığında vergiler her ne kadar zorunlu birer ödeme aracı olsalar da bu özelliklerinin din alanı içinde geçerli olmadığı görülmektedir. Ayrıca bu hüküm sekülerizmin geçerli olduğu ülke için benimsenen laiklik anlayışını güçlendirmektedir.

Yasal Prosedür

Madde 110/1-a

Bir verginin koyulmasına, kaldırılmasına, azaltılmasına,
değiştirilmesine ve düzenlenmesine imkan veren kanun tasarısı,
Para Kanun Tasarısı (Money Bill) olarak isimlendirilir.

Hüküm dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmakta ve "kanunsuz vergi olmaz kuralı" için zemin hazırlamaktadır.

Panchayats (Köy Meclisleri)

Madde 243/H

Eyalet Yasaması, belli limitler dahilinde,
Panchayat'ı vergi koyma, vergi, harç ve ödemeleri
toplama konusunda yetkilendirebilir.

Bu vergileri, harçları ve ödemeleri Panchayat'a
atamak bazı şartlara, amaçlara ve sınırlara tabidir.

Vergileme yetkisinin devrini düzenleyen bu hüküm, vergileme alanında köy meclislerine sınırlı yetki vermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** belli ölçüde esnetmektedir.

Belediyeler

Madde 243/X

Eyalet Yasaması, belli limitler dahilinde,
Belediyeleri vergi koyma, vergi, harç ve ödemeleri
toplama konusunda yetkilendirebilir.

Bu vergileri, harçları ve ödemeleri Belediyeye atamak
bazı şartlara, amaçlara ve sınırlara tabidir.

Benzer şekilde yine yerel bir yönetim birimi olan belediyelere de aynen köy meclislerine verildiği gibi sınırlı ölçüde vergileme yetkisi verilmekte ve böyle yapılarak yine vergilemede ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir. Köy ve belediyelere

verilen sınırlı yetki yasallık ilkesinin esnetilmesi olarak yorumlansa da bu yerel seviye için geçerlidir. Üst yönetim belli sınırlar içinde bu yetkiyi yerel idarelere bırakmak kaydı ile merkezi düzeyde yasallık ilkesinin tam esnek hale gelmesinin önüne geçmektedir.

Yasama Gücünün Dağılımı

Madde 246/A

Eyaletlerin yasama organları, Birlik veya diğer eyaletler tarafından yüklenilen mal ve hizmet vergilerine ilişkin kanun yapma yetkisine sahiptir.

Parlamento'nun, mal ve/veya hizmetlerin eyaletler arası ticarete konu olduğu konularda vergi ile ilgili kanun yapma yetkisi bulunmaktadır.

Federal yapılı bir ülke olduğundan Hindistan'da eyaletlerin kendi vergilerini yasal olarak düzenleme yetkileri vardır. Mali federalizmin varlığını ortaya koyan bu hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile açıkça alakalıdır. Hükmün devamında ise üst yönetim birimi olan federal devletin eyaletler arası ticarete vergi koyma hakkı olduğu belirtilmekte ve böyle yapılarak yine ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 265

Kanuni yetki olmaksızın vergi konulamaz veya toplanamaz.

Hüküm doğrudan doğruya "kanunsuz vergi olmaz" kuralını dile getirdiğinden vergilemede ***yasallık ilkesini*** ifade etmektedir.

Kamu Maliyesi

Madde 269

Malların alım satımı ve sevkiyatı üzerindeki vergiler Hindistan Hükümeti tarafından konur ve toplanır. Ancak bu vergilerin tahsili eyaletlere bırakılır.

Eyaletler arasındaki mal ticaretine uygulanacak kuralları belirleyen 246/A maddesinde olduğu gibi bu maddede de malların alım satım ve sevkine getirilecek vergilerin federal devlet tarafından getirilebileceği lakin bu vergilerin eyaletlerce tahsil edilebileceği belirtilmektedir. Dolaylı olarak vergilemede

yasallık ilkesi ile alakalı olan hüküm, idareler arası gelir bölüşümünü de düzenlemektedir.

Kamu Maliyesi

Madde 270

Birlik Listesi'nde yer alan tüm vergiler ve harçlar,
Parlamento tarafından çıkarılan kanunla
Hindistan Hükümeti tarafından konur ve toplanır
ve Birlik ile eyaletler arasında paylaşılır.

Federal yönetim aşamasındaki tüm vergilerin kanunla konulacağını ortaya koyan bu hüküm, yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükmün devamı ise mali tevzin kapsamında idareler arası gelir bölüşümünü düzenlemektedir.

Muhtelif Mali Hükümler

Madde 286

Bir eyalet, arzın eyaletin dışında olduğu veya
Hindistan topraklarının dışından ithal edildiği
durumlarda mal ve/veya hizmet arzı üzerine vergi
koyacak kanun yapamaz.

Eyaletler arası ilişkiyi düzenleyen hüküm, bir eyaletin bir başka eyaletten satın alınan mal ve hizmetler, yani iç ithalat üzerine vergi koyamayacağını düzenlemekte ve ticaret üzerinde oluşması muhtemel saptırıcı etkileri engellemektedir. Hükmün mahiyeti dolaylı olarak vergilemede ***müdahale ilkesini esnetme*** ile alakalıdır. Hüküm ayrıca ülke dışından satın alınacak mal ve hizmetlere uygulanacak vergiler için de tek tek eyaletlerin değil, federal devletin yetkili olduğunu ortaya koymakta ve bu konudaki yetki alanını düzenlemektedir. Bu durum ulusal düzeyde ***yasallık ilkesinin*** güçlü tutulması ve eyalet seviyesinde ***yasallık ilkesinin*** sınırlanması olarak yorumlanabilir.

Muhtelif Mali Hükümler

Madde 289

Eyaletlerin mülkleri ve gelirleri Birlik vergilerinden muaftır.

Eyalet yönetimlerine ait mülkler ve gelirler, Birlik (federal devlet) vergileri alanının dışına çıkarılmıştır. Herhangi bir vergileme ilkesine gönderme ya da atıf olmayan bu hüküm, devletin alt kamu yönetim birimlerine vergi uygulamayacağını ifade etmektedir. Esasen verginin mükellefler yerine kamu kurumlarını hedeflemesi eşyanın tabiatına da aykırıdır. Lakin eyalet gelirleri içinde eyalet yönetimleri tarafından işletilen kuruluşlardan elde edilen gelirler kastedilirse bu durumda ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi söz konusu olur. Buna

göre, aynı mal ve hizmetin firmalar tarafından sunumu sayesinde elde edilen gelir vergilendirilirken aynı yolla eyalet işletmelerinin elde ettikleri gelirin vergilendirilmemesi saptırıcı etkiler meydana getirmiş olacaktır.

Hindistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,642'dir.

14. Irak Cumhuriyeti

Yeni Irak Anayasası, 15 Ekim 2005 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve 25 Ekim 2005 tarihinde uygulanmaya başlamıştır. Ülkenin yönetim sistemini demokratik, federal, temsili ve parlamenter bir cumhuriyet olarak tanımlayan Anayasa'nın 19. ve 28. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Temel İlkeler

Madde 19

Kanunlar aksi belirtilmedikçe geriye doğru yürütülmez. Buradaki istisnai hüküm, vergi ve ücret kanunlarını kapsamaz.

Hükme göre, normalde kanunlar geriye yürütülemez. Eğer aksi belirtilir, yani istisnai bir hüküm getirilirse kanunlar geriye yürütülmesi mümkündür. Lakin bu uygulama vergi ve ücretleri kapsamaz. Diğer bir deyişle, kanunlar aksini belirtseler bile vergi ve ücret kanunları geriye yürütülemez. Hüküm, ***vergi kanunlarının geriye yürütülmezliği ilkesine*** açıkça atıf yapmaktadır.

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Özgürlükler

Madde 28

1. Kanun olmadan vergi veya ücret konulmaz, değiştirilmez, toplanmaz veya muafiyet tanınmaz.

2. Düşük gelir kazananların asgari yaşam gerekliliklerinin korunması için vergilerden muaf tutulurlar. Bu kanunla düzenlenir.

Birinci bentte açıkça görüldüğü üzere "kanunsuz vergi olmaz" kuralı dile getirilmekte ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesi*** ifade edilmektedir. Ayrıca vergi muafiyeti getirilecekse, yani bir anlamda ***genellik ilkesi*** esnetilecekse bunun yine kanun marifetiyle yapılması gerektiği belirtilmektedir. İkinci bent düşük gelirli grupların korunmasını amaçladığı için ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Gelir dağılımı bakımından sosyo ekonomik hayatı düzenleyen bu hüküm, vergilemede ***müdahale ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. Hükmün son kısmı ise doğrudan doğruya yine vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile alakalıdır.

Irak Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,380'dir.

15. İran İslam Cumhuriyeti

3 Aralık 1979 tarihindeki referandumla kabul edilen ve yürürlüğe giren Anayasa, 28 Temmuz 1989 tarihinde revize edilmiştir. İran üniter yapılı bir ülkedir. Mevcut haliyle teokratik ve demokratik unsurları barındıran ve bu haliyle melez bir yapısı olan ülke Anayasası, 51. maddesinde vergilerle ilgili kısa bir düzenleme yapmıştır.

Mali ve Ekonomik İşler

Madde 51

Kanuna uygun olan dışında hiçbir vergi formu uygulanamaz. Vergi muafiyeti ve indirimine ilişkin hükümler kanunla belirlenir.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin kanuna uygun olmak zorunda olduğunu belirten hüküm, böyle yaparak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmıştır. Vergileme sahasını daraltan muafiyet ve indirimlerin, yani ***genellik ilkesini*** esneten uygulamaların da kanunla düzenlenebileceğini belirten hüküm yine yasallık ilkesine atıf yapmaktadır.

İran Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

16. İsrail

İsrail'in henüz yazılı bir anayasası yoktur. 1948 yılından bu yana yapılan tüm anayasa girişimleri sonuçsuz kalmıştır. Mevcut durumda ülkede yarı-anayasa niteliğinde olan temel kanunlardan yararlanılmaktadır. Bu temel kanunlar şunlardır: Meclis (Knesset) (1958), Devlet Toprakları (1960), Devlet Başkanı (1964), Devlet Ekonomisi (1975), Askeriye (1976), Kudüs, İsrail'in Başkenti (1980), Yargı (1984), Devlet Denetçisi (1988), İnsan Onuru ve Özgürlüğü (1992), Meslek Özgürlüğü (1994) ve Hükümet (2001). İsrail'de yazılı bir anayasa oluşturma çalışmaları halen devam etmekte olup temel kanunların vergileme alanında düzenlediği hükümler şunladır:

Devlet Ekonomisi

Madde 1/a

Vergiler, zorunlu borçlar ve diğer zorunlu ödemeler kanun dışında konulamaz ve değiştirilemez. Harçlar için de aynı hüküm uygulanır.

Vergilerin cebri olduğunu ve egemenlik teorisine göre tanımlandığını ortaya koyan hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralına ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Vergilerin kaldırılmasının kanuni bir düzenleme ile

gerçekleştirilebileceğine dair bir ifadenin burada yer almadığını not düşmek gerekir. Bu da ***yasallık ilkesine*** eksik atıf yapıldığı gösterir.

Devlet Ekonomisi

Madde 1/b

Hazineye ödenecek vergilerin, zorunlu borçların ve diğer zorunlu ödemelerle harçların miktarı Anayasa'da belirlenmez. Anayasa, yasal düzenlemelerle belirlenecek miktarlar için Meclisin veya bir Meclis Komisyonunun onayını gerekli görür.

Vergilerle ilgili temel düzenlemelerin Meclis ya da Meclis tarafından görev verilen bir komisyon tarafından düzenleneceğini belirten bu hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Hükümet

Madde 39/c

Olağanüstü durumlarda her türlü kanun değiştirebilir, geçici olarak askıya alınabilir, kanunda yeni şartlar getirebilir ve aksi kanunda belirlenmedikçe - 39/a bendinde belirtildiği üzere- Hükümet vergi veya diğer zorunlu ödemeler koyabilir veya arttırabilir.

Vergileme yetkisinin olağanüstü durumlarda Hükümet'e devredilebileceğini ifade eden bu hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

İsrail Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,670'tir.

17. Japonya

3 Mayıs 1947 tarihinde Meiji Anayasası'nın yerini alan Anayasa, ülkenin üniter monarşiye dayalı parlamenter bir hükümet sistemi ile yönetilmesine zemin hazırlamıştır. Ülke Anayasası'nın 30 ve 84. maddeleri vergilere ait hükümlere yer vermiştir.

Kişilerin Hak ve Görevleri

Madde 30

Halk, kanunun sağladığı şekilde vergilendirmeye karşı yükümlüdür.

Hükümde geçen "halk" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** yapılan bir tür atıftır. Vergilerin zorunlu birer ödeme aracı olduğunu da ifade eden hüküm, "kanun" vurgusu yaparak ***yasallık ilkesine*** de atıfta bulunmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 84

Kanun veya bir kanunda belirtilen şartlar olmaksızın vergi koyulmaz veya var olan bir vergi değiştirilmez.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını dile getirmekte ve böyle yaparak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Verginin değiştirilmesi veya yeni bir verginin konulmasının kanunla yapılabileceği hüküm altına alınmakla birlikte verginin kaldırılmasının kanuni bir dayanakla olabileceği ifadesi yer almamaktadır. Bu durum ***yasallık ilkesine*** kısmen atıf yapıldığını göstermektedir.

Japonya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,681'dir.

18. Kamboçya Krallığı

Anayasal bir monarşi olan Kamboçya, üniter yapılı bir ülkedir. Kamboçya Anayasası 14 Aralık 1975 tarihinde kabul edilmiş ve 5 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 57. ve 90. maddeleri vergiler hakkında hükümler içermektedir.

Ekonomi

Madde 57

Kanuni bir yetkilendirme olmaksızın vergi toplanamaz. Ulusal bütçe kanunla belirlenir. Parasal ve mali sistemin kontrolü kanunla belirlenir.

Dikkat edilecek olursa hüküm, vergilerin kanunla konulmasını değil, konulmuş vergilerin kanuni bir yetki altında toplanmasını düzenlemektedir. Diğer bir deyişle hüküm, sadece "vergi toplamayı" kanuni bir müessese olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle bu hükmün vergilemede yasallık ilkesine kısmen atıfta bulunduğu söylenebilir.

Ulusal Meclis

Madde 90

Ulusal Meclis vergi koyar, kaldırır veya değiştirir.

Vergileme yetkisinin parlamentoda olduğunu ortaya koyan hüküm, Ulusal Meclis'in kanun yapma becerisine ve dolayısıyla vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Verginin kaldırılması, salınması ve değiştirilmesi gibi tüm yönleriyle ele alınması yasallık ilkesine tam gönderme olarak değerlendirilebilir.

Kamboçya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,975'tir.

19. Katar

Anayasal monarşi ile yönetilen Katar, Anayasası'nı 2003 yılı referandumu ile kabul etmiş ve Anayasa ülke başkanı Emir tarafından onaylanmasının ardından

8 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Vergilerle ilgili tek hüküm Anayasa'nın 43. maddesinde düzenlenmiştir.

Kamusal Hak ve Görevler

Madde 43

Vergiler sosyal adalete dayanır ve kanun dışında salınamaz.

Görüldüğü üzere hüküm sosyal adalet üzerinden ***vergi adaleti ilkesine*** değinmekte ve vergilerin sadece kanunla salınacağını belirterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** kısmi atıf yapmaktadır. Dikkat edilecek olursa hükümde verginin değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanunla yapılması gerektiği gibi bir hüküm söz konusu değildir.

Katar Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,437'dir.

20. Kazakistan Cumhuriyeti

30 Ağustos 1995 tarihinde yapılan referandumla kabul edilen Anayasa, aynı tarihte yürürlüğe girmiştir. Parlamenter sisteme sahip olan ülke, üniter yapılıdır. Kazakistan Anayasası'nın 35, 54 ve 61. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Bireyler ve Vatandaşlar

Madde 35

Yasal olarak oluşturulmuş vergi, harç ve diğer yükümlülüklerin ödenmesi herkes için bir ödev ve sorumluluktur.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapan hüküm, vergi ödeme sorumluluğunu ülkedeki herkese yüklemekte ve böyle yaparak vergilemede ***genellik ilkesini*** de gündeme getirmektedir. "Ödev" kavramıyla vergi ödemenin yasal, yani hukuki cebre dayalı olduğu hatırlatılmakta ve devletin ayrıca bir girişimde bulunmasına gerek olmadığı dile getirilmektedir.

Parlamento

Madde 54

Vergi koymak, iptal etmek ve vergiyi toplamakla ilgili kanunlar Parlamento tarafından kabul edilir.

Vergileme yetkisinin Parlamento'ya ait olduğunu ve vergilemenin kanunla yapılacağını vurgulayan hüküm, doğrudan vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Parlamento

Madde 61/3

Parlamento, vergi ve diğer yükümlülüklerle ilgili ödemeler konusunda temel standartlar ve prensipler belirleyecek kanunlar çıkarma yetkisine sahiptir.

Vergileme alanındaki tüm kuralların Parlamento tarafından belirleneceğini ortaya koyan hüküm, vergilerin sadece kanunlar vasıtasıyla yükleneceğine değinmekte ve yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Kazakistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,816'dır.

21. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

15 Kasım 1983 tarihinde Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nin (KKCT) bağımsızlığını tek yanlı olarak ilan etmesi sonrasında Kurucu Meclis tarafından hazırlanan Anayasa, 5 Mayıs 1985 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 75 ve 131. maddeleri vergiler hakkında hükümler içermektedir.

Siyasal Hak ve Ödevler

Madde 75

1. Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

2. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak yasa ile konulur.

3. Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve ilkelerine uygun olmak koşuluyla, vergi, resim ve harçların bağışıklık ve istisnalarıyla oran ve hadlerine ilişkin kurallarda değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

4. Geriye dönük mali yükümlülükler konulamaz.

Birinci bentte geçen "herkes" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "kamu giderlerini karşılamak üzere" ifadesi ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hükümde geçen "mali gücüne göre" ifadesi de vergilemede ***adalet ilkesine*** göndermede bulunmakta ve verginin zorunlu bir ödeme olduğunu vurgulamaktadır. İkinci bentte vergilemenin sadece kanunla yapılabileceği belirtilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Üçüncü bentte normalde yasama organına ait olan vergileme yetkisi, belli sınırlar dahilinde yürütme organına aktarılmakta ve böyle yapılarak vergilemede yasallık ilkesi esnetilmektedir. Dördüncü bentte ise doğrudan doğruya ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi*** dile

getirilmektedir. Anayasada sadece vergi değil, aynı zamanda vergi gibi etki gösteren tüm mali yükümlülükler sayılarak ***yasallık ilkesinin*** kapsamı genişletilmiş ve devletin vergi dışında kalan araçları kullanarak keyfi uygulamalara yönelmesinin önüne geçilmek istenmiştir.

Kuruluşlar

Madde 131/3

Geliri Vakıflar Örgütüne ait olan vakıflar, her türlü vergiden bağışık tutulur.

Vergi muafiyetini düzenleyen bu hüküm, Anayasa'nın 75/1 maddede geçen ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapan hükmünü esnetmektedir.

KKTC Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,053'tür.

22. Kırgızistan Cumhuriyeti

31 Ağustos 1991 tarihinde bağımsızlığını ilan eden Kırgızistan, Anayasası'nı 5 Mayıs 1993 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Kırgızistan parlamenter sisteme sahip üniter yapılı bir ülkedir. Anayasası'nın 13, 55, 81 ve 112. maddelerinde vergi hakkında hükümler bulunmaktadır.

Anayasal Düzenin Temelleri

Madde 13/3

Kırgızistan topraklarında sadece bir tane vergilendirme sistemi uygulanır. Vergi koyma hakkı Meclis'e aittir. Vergi belirleyen ve vergi mükelleflerinin durumunu kötüleştiren kanunlar geriye yürümez.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ifade eden hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Hüküm ayrıca ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini*** açıkça ortaya koymaktadır.

Vatandaşlık ve Vatandaşın Hak ve Görevleri

Madde 55

Vatandaşlar kanunda belirtilen prosedürlere uygun olarak vergileri ve diğer yükümlülükleri ödemelidir.

Hükümde geçen "vatandaşlar" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "kanunda belirtilen prosedürlere uygun" ifadesi de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca "ödemelidir" vurgusuyla vergilerin cebri birer ödeme aracı olduğunu hatırlatmaktadır.

Yasama Faaliyeti

Madde 81/2

Devlet Başkanı, kanunu aldığı günden itibaren en geç bir ay içinde imzalar veya kendi itirazlarıyla birlikte tekrar görüşülmesi için Meclis'e geri gönderir. Ancak cumhuriyet bütçesi ve vergiler konusundaki kanunların imzalanması zorunludur.

Kırgızistan'da Meclis tarafından yapılan kanunları onaylayan birim, Devlet Başkanı'dır. Kanunları veto etme yetkisine sahip olsa da Devlet Başkanı, bütçe kanunu ile vergilerle ilgili kanunları veto edememektedir. Vergileme yetkisinin Parlamento'ya ait olduğunu ortaya koyan bu hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Yerel Yönetimler

Madde 112/3

Yerel meclisler kanuna uygun olarak: yerel vergi ve harçları belirler, ayrıca onlara ilişkin imtiyazlara karar verirler.

Vergileme yetkisini kanuni sınırlar içinde yerel yönetim birimlerine aktaran hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Yerel meclislerin de seçim yoluyla oluşturulduğu dikkate alındığında yerel seviyede "vergilemede temsil" ilkesine bu yolla göndermede bulunulduğu söylenebilir. Hükmün devamında vergi imtiyazlarını düzenleme bakımından da yerel yönetimlere yetki verilmiş olması vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi olarak da yorumlanabilir.

Kırgızistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,036'dır.

23. Kuveyt

Üniter monarşilerden biri olan Kuveyt, El Sabah ailesince yönetilmektedir. Ülkedeki yasama yetkisi 1962 Anayasası ile Ulusal Meclis'e verilmiştir. Meclis'in yaptığı kanunlar Emir tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girmektedir. Kuveyt Anayasası'nın 24, 48, 134 ve 143. maddeleri vergiler hakkındaki düzenlemeleri içermektedir.

Kuveyt Toplumunun Ana Temelleri

Madde 24

Vergilendirmenin ve kamu harcamalarının esası sosyal adalete ulaşmak olmalıdır.

Kamu maliyesi alanını şekillendiren vergilerle kamu harcamalarının sosyal adalet amacına ulaşmak için kullanımına değinen hüküm hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kamusal Haklar ve Yükümlülükler

Madde 48

Vergilerin ödenmesi ve kamu harcamalarına katkı kanuna uygun görevlerdir. Yaşam için asgari gelirin garanti altına alınması bakımından düşük gelirlerin kanun yoluyla vergiden muaf tutulması gerekir.

Vergilerin kanuna uygun olarak ödenmesini vatandaşlar için görev olarak ele alan hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Belli bir hayat standardına ulaşılması için asgari ücretin vergi dışı tutulmasını düzenleyen hüküm, hem ***müdahale ilkesine*** hem de ***adalet ilkesine*** gönderme yapmakta ve ayrıca getirdiği muafiyet düzenlemesiyle vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Maliye

Madde 134

Kamusal yükümlülükler sadece kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır. Bir kişi ancak kanunla bunların kısmen veya tamamen ödenmelerinden muaf tutulabilir. Kimse kanunda belirlenen sınırların dışında vergi, ücret veya diğer yükümlülükleri ödemek zorunda bırakılamaz.

Hüküm "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını açıkça ortaya koymakta ve bu yolla vergilemede ***yasallık ilkesini*** gündeme getirmektedir. İlgili alanda kanuni düzenleme olursa vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilebileceğini ifade eden hüküm, kanunların getirdikleri dışında her türden verginin mükelleflerce ödenmesinin gerekmediğini düzenlemektedir. Bu da ***yasallık ilkesine*** tekrardan yapılan bir göndermedir.

Maliye

Madde 143

Bütçe kanunlarıyla yeni vergi koyulamaz, var olan vergi arttırılamaz, yürürlükte olan kanun değiştirilemez.

Vergilerin bütçe kanunu ile değil de özel bir kanunla düzenlenmesi gereği üzerinde duran hüküm, hem bütçe prensibi olan tahdit kuralına doğrudan atıf hem de vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kuveyt Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,714'tür.

24. Kuzey Kore Demokratik Halk Cumhuriyeti

27 Aralık 1972 tarihinde onaylanan ve yürürlüğe giren Anayasa'da sonradan çok kez değişikliğe gidilmiştir. Dışa kapalı ve üniter yönetim yapısına sahip olan ülkede ordunun rejim içindeki rolü oldukça baskındır. Ülkede fiyatların ve ücretlerin devlet tarafından belirlenmesi doğal olarak vergi müessesinin de anlamını yitirmesine neden olmaktadır. Ancak yurtdışına çalışmaya giden vatandaşlar devlet tarafından belirlenen ücret tarifesine tabi olmadıkları için devlet gayri resmi olarak bu kişilerin ailelerine gönderdikleri paranın büyük bölümüne el koymaktadır. Devlet evli ve çocuk sahibi olanlara yurtdışında çalışma izni vererek yurtdışından para akışını garanti altına almak istemektedir. Kuzey Kore Anayasası'nın 25. maddesi vergilere dair açıklama vermektedir.

Ekonomi

Madde 25

1. Kuzey Kore Demokratik Halk Cumhuriyeti, halkın maddi ve kültürel standartlarının iyileştirilmesini en temel amaç olarak görür.

2. Vergilerin kaldırıldığı ülkemizde toplumun sürekli artan maddi zenginliği çalışanların refahını arttırmak için kullanılır.

3. Devlet, tüm çalışan insanlara yiyecek, giyim ve konut elde etmek için gereken her türlü koşulu sağlar,

Anayasa hükümlerinden de anlaşılacağı üzere ülkedeki ekonomik faaliyetlerin tamamı devletçe koordine edilmektedir. Kuzey Kore'de halk devlet için çalışır ve devlet de halkın gereksinimi olan ihtiyaç maddelerini bedelsiz olarak sunar. Komünist bir rejim olan Kuzey Kore'de vergi yoktur. Hal böyle olunca da Anayasası'nın her hangi bir vergileme ilkesine atıf ya da gönderme yapması söz konusu değildir.

Kuzey Kore Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; yoktur.

25. Laos Demokratik Halk Cumhuriyeti

Dışa kapalı bir devlet yapısı olan ülke, 2 Aralık 1975 yılından bu yana tek partili bir cumhuriyettir. 14 Ağustos 1991 tarihinde Yüksek Halk Meclisi tarafından kabul edilen ve yürürlüğe giren Laos Anayasası'nın 48 ve 53. maddeleri vergiler hakkında hükümlere yer vermiştir.

Vatandaşların Temel Hak ve Yükümlülükleri

Madde 48

Laos vatandaşları kanuna uygun olarak vergi ve harçları ödemekle yükümlüdür.

Hükümde geçen "Laos vatandaşları" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "kanuna uygun olarak" ifadesi de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca vergilerin cebri birer ödeme aracı olduğunu ve egemenlik teorisine göre tanımlandığını ortaya koymaktadır. "Laos vatandaşları" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesi*** arasında bir ilişki söz konusudur. Şöyle ki, Laos vatandaşı olmayan birinin elde edeceği gelir veya yapacağı bir harcama için vergi ödemek istememesi anayasal olarak mümkündür. Bu durum yabancılar için vergi avantajı anlamına gelmektedir. Ancak ülkenin dışarıya kapalı olması yapılan tespitin önemli bir sorun olmasını engellemektedir.

Ulusal Meclis

Madde 53/4

Vergi ve harçların belirlenmesi, değiştirilmesi, iptal edilmesi veya muafiyetler Ulusal Meclis'in yetki ve görevleri arasındadır.

Vergilere ait düzenlemelerin Ulusal Meclis tarafından yerine getirileceğini ortaya koyan hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Diğer yandan vergi muafiyetine de değinen hüküm, bu yolla vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilebildiğine de dikkat çekmektedir.

Laos Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,843'tür.

26. Lübnan Cumhuriyeti

Lübnan Anayasası 23 Mayıs 1926 tarihinde kabul edilmiştir. Sonrasında birkaç kez değişiklik yapılan Anayasa, ülkedeki iç savaşı sonlandıran 1990 yılındaki Taif (Ulusal Uzlaşma) Anlaşması sonrasında günümüzdeki halini almıştır. Lübnan üniter yapılı bir ülkedir. Ülke Anayasası'nın 81 ve 82. maddeleri vergiler hakkında hükümler içermektedir.

Maliye Üzerine

Madde 81

Bütün kuralları tüm Lübnan topraklarında ve istisnasız olarak uygulanan bir kanun olmadan vergi konulamaz.

Vergilemenin kanun olmadan yapılamayacağını ortaya koyan hüküm, ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca dolaylı olarak vergi kanunlarının ülkedeki herkesi bağladığını ortaya koymakta ve bu sayede vergilemede ***genellik ilkesine*** de atıfta bulunmaktadır. Siyasi sınırın vergilemede kapsamın belirlenmesi açısından veri olarak alınması ***genellik ilkesini*** güçlendirmektedir. Ancak bu aynı zamanda Lübnan toprakları dışında Lübnan vatandaşlarınca elde edilen gelirin veya yapılan harcamanın ülke içindeki vergi kanunlarına tabi

olması önünde engel oluşturmak suretiyle genellik ilkesinin esnetilmesi olarak da yorumlanabilir. Bu husus uluslararası vergilendirmede yerellik ilkesinin katı bir yorumu şeklinde de değerlendirilebilir.

Maliye Üzerine

Madde 82

Kanun olmadan vergi değiştirilemez veya kaldırılamaz.

Hüküm "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını ortaya koymakta ve bir kez daha vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Lübnan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,376'dır.

27. Malezya

181 maddeden oluşan Malezya Anayasası, 27 Ağustos 1957 tarihinden bu yana yürürlüktedir. Federal yapılı bir ülke olan Malezya'nın Anayasası vergiler hakkında oldukça geniş sayılacak düzenlemeler yapmıştır. Anayasa'nın 11, 67, 92, 95, 96, 108 ve 110. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Temel Özgürlükler

Madde 11/2

Hiç kimse, kısmen veya tamamen kendi dininden başka bir dinin amaçları için toplanan vergileri ödemeye zorlanamaz.

Din özgürlüğünü düzenleyen hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi olumlu hale getirildiğinde "herkes" anlamına gelmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Buna göre, herkes sadece kendi dininin amaçları için vergi ödemeye zorlanacaktır. Dikkat edilirse hüküm, verginin cebri bir ödeme aracı olarak tanımlandığını da ortaya koymaktadır. Ayrıca cebri olarak toplanacak verginin dini bir amaca yönelik olacağı ifade edilerek vergilemede ***tahsis ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır.

Yasama Prosedürü

Madde 67/1

Bir kanun veya kanun değişikliği ile; vergi koyma veya mevcut vergiyi arttırma, kaldırma ve azaltma yapılabilir, bir eyalete vergi veya harç atanabilir.

Verginin salınması, arttırılması, kaldırılması ve azaltması ifadeleriyle verginin tüm yönlerinin kanunla yapılabileceği vurgulanarak vergilemede ***yasallık ilkesine tam*** atıf yapan hüküm, yetki devri konusunu da düzenlemekte ve eyaletlere vergileme yetkisi vermektedir. Ülkenin federal yapısı dikkate

alındığında yetki devri yasallık ilkesinin güçlendirilmesine katkı sağlayacak şekilde yorumlanabilir.

Ulusal Kalkınma

Madde 92/8

Bu madde kapsamındaki hiçbir hüküm Parlamento'nun veya eyaletlerin yasama organının vergi koyma ve koyulan verginin oranını belirleme gücünü etkileyemez.

Ulusal Kalkınma Planı hakkında düzenlenen bu hüküm, kalkınma amacıyla yapılacak düzenlemelerin vergileme yetkisinin kullanımını etkilemediğini ortaya koymakta ve yönetimlerinin vergi koyma yetkisini vurgulayarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Eyaletlerin vergi koyma gücünün tanındığı bu madde ile yasallık ilkesinin güçlendirildiği görülmektedir.

Sabah ve Sarawak Eyaletlerine Başvuru

Madde 95B/2

Bu eyaletlerin yasama organı satış vergileri koyabilir. Ancak malların geldikleri yere göre satış vergisinde bir ayırımcılık yapamaz. Federal satış vergileri için ödenecek miktar, kişinin eyalet satış vergileri için ödediği miktarın dışından karşılanır.

Sabah ve Sarawak eyaletlerinin vergi koyma yetkilerini düzenleyen madde, öncelikle eyalet yasama organlarına vergileme yetkisi verdiği için vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca vergilerin eyaletler arası ticarette ayrımcılığa sebep olacak şekilde kullanımını yasaklayan hüküm, federal satış vergileri ile eyalet satış vergilerinin ayrı birer uygulama olduğunu belirtmektedir. Bu sebeple ayrımcılığa sebep olacak şekilde vergilerin kullanımının yasaklayan bu hükmün lafzı ***tarafsızlık ilkesine*** de gönderme yapmaktadır.

Mali Hükümler

Madde 96

Federasyonun amaçları için, federal bir kanun yetkisi olmadan vergi konulamaz ve var olan oranlar artırılamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve hem yeni bir verginin getirilmesi hem de var olan bir verginin oranının arttırılması bakımından vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ancak verginin

kaldırılmasını ele almadığı için hüküm yasallık ilkesine kısmi atıf yapmış kabul edilmektedir.

Mali Hükümler

Madde 108/4

Federal bir vergi veya ücret gelirinin bütün veya kısmi olarak eyalete bırakılması hususunda Ulusal Maliye Konseyine danışması Federal Hükümetin görevleri arasındadır.

Vergileme yetkisinin kullanımı hakkındaki bu hüküm ülkedeki mali tevzine dair düzenleme yapmakta ve federal vergilerin kısmen ya da tamamen federe devlete bırakılmasında "danışmanlık" müessesesinin işletilmesine değinmektedir. Hüküm herhangi bir vergileme ilkesine atıf ya da gönderme yapmamaktadır.

Mali Hükümler

Madde 110

Parlamento kanun yoluyla;

1- Federasyon tarafından konulan vergi ve ücretlerin gelirlerini kısmen veya tamamen eyaletlere atayabilir,

2- Federal kanunla yetkilendirilen vergi ve ücretlerin toplama sorumluluğunu eyaletlere atayabilir.

3- Federal anayasada eyalet anayasalarında yer alması gereken bazı hükümler de belirlenmiştir. Bunlardan biri vergi ve oranının ancak kanunla konulacağı ve belirleneceğidir.

Birinci bentte yer alan hüküm, vergileme yetkisinin devrini düzenlemekle birlikte madde başında yer alan "kanun yoluyla" ifadesinden dolayı vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. İkinci bentteki hüküm de benzer şekilde vergi toplama yetkisini düzenlemekte ve o da birinci bentte olduğu gibi doğrudan ***yasallık ilkesine*** değinmektedir. Üçüncü bentte "kanunsuz vergi olmaz" kuralı düzenlenmiş ve tekrardan vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmıştır. Hatta burada daha da ileri gidilerek eyalet anayasalarında vergilemede yasallık ilkesine uyulması gerektiği vurgulanmaktadır. Böylelikle de mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirilebilecek bir araç olan verginin yasallık boyutu federal anayasa ile hükme bağlanmış olmaktadır.

Malezya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,137'dir.

28. Moğolistan

Moğolistan Anayasası 13 Ocak 1992 tarihinde kabul edilmiş ve 12 Şubat 1992 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası 17 ve 25. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır.

İnsan Hakları ve Özgürlükler

Madde 17

Kanunla konulan resmi vergileri ödemek tüm Moğol vatandaşlarının iyi niyetle yerine getirdikleri temel görevler arasındadır.

Hükmün hemen başında geçen "kanunla konulan" ifadesi vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm, devamında geçen "tüm Moğol vatandaşları" ifadesiyle vergilemede **genellik ilkesine** atıfta bulunmaktadır. Metindeki aynı ifade sanki vergi ödeme görevinin sadece Moğol vatandaşlarının göreviymiş gibi yoruma açık bir kapı bırakmaktadır. Bu bakış açısı Moğol vatandaşlarının elde ettiği gelirin kaynağına bakılmaksızın vergilendirileceği şeklinde yorumlandığında genellik ilkesinin güçlendirildiğine ve ancak Moğol vatandaşı olmayanlara ayrıcalıkların sağlanabileceği şeklinde yorumlandığında ise genellik ilkesini zayıflattığı söylenebilir. Ayrıca verginin cebri bir ödeme olduğuna "kanun" vurgusu ile dolaylı şekilde değinen hüküm, vergi ödemeyi iyi niyetle yerine getirilmesi gereken bir görev olarak tanımlamaktadır.

Devlet Sistemi

Madde 25

Parlamento vergi ve para politikası üzerine karar verir.

Yasama organı olan Parlamento'nun vergilerle ilgili kararları şüphesiz ki, kanuni düzenlemeler yoluyla hayata geçirileceğinden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hüküm, vergiler yoluyla sosyo-ekonomik hayatın düzenlenebileceğini belirttiğinden vergilemede ***müdahale ilkesine*** de zımnen değinmektedir.

Moğolistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,734'tür.

29. Myanmar (Birmanya) Birliği Sosyalist Cumhuriyeti

Tarihinin büyük bir bölümü askeri cuntalar tarafından yönetilen ülke, 1988-2008 yılları arasında anayasasız kalmış ve bugünkü Anayasası 10 Mayıs 2008 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiştir. Elli eyaletten oluşan ve federal bir yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası 231, 254 ve 389. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemelerde bulunmuştur.

Birlik Fonuna Ödenecek Vergi ve Gelirler

Madde 231

Eyaletler ile Bölgeler tarafından toplanan gelirler ve vergiler dışındaki gelirler ve vergiler Birlik tarafından tahsil edilir ve Birlik Fonu'nda toplanır.

Eğer gerek duyulursa Eyaletler ve Bölgeler tarafından toplanan vergiler kanuna uygun olarak Birlik Fonu'na aktarılır.

Birlik Fonu'nu kullanma yetkisi kanuna uygun olarak Birliğe aittir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yerel yönetim birimleri tarafından toplanan vergilerin gerekli görülürse kanuna uygun olarak Birlik Fonu'na aktarımını düzenlemekte ve "kanun" kurumuna yaptığı atıfla vergilemede ***yasallık ilkesini*** gündeme getirmektedir. Devlet yapısı dikkate alındığında "gerek duyulduğu takdirde alt yönetimler tarafından toplanan vergilerin üst yönetime aktarılabilmesi" ilkesi yasallık ilkesinin esnetilmesi olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bu hükümle beraber hangi şartlar altında vergi gelirlerinin aktarılabileceği meçhul bırakılarak federal yönetimin keyfi bir şekilde vergi gelirlerinin aktarmasının önü açılmıştır.

Bölge veya Eyalet Hükümeti Tarafından Toplanacak Vergi ve Yükümlülükler

Madde 254

Bölgeler ve Eyaletler kanuna uygun olarak Beşinci Çizelge'de belirtilen vergileri ve gelirleri tahsil ederler ve bunları kendi fonlarında toplarlar.

Eyalet veya Bölge fonundan harcama yapma hakkı kanun yoluyla Bölgeye veya Eyalet yönetimlerine aittir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen bu madde de ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta ve mali tevzin kurallarına bağlı olarak her bir yönetim birimine tahsil etme ve kullanma yetkisi verilen gelirleri işaret etmektedir. Hangi vergilerin toplanacağının anayasa ile sınırlandırılması ve bunun federal bir kanunla değiştirilmesine müsaade edilmemesi ***yasallık ilkesinin*** güçlü yönünü ortaya koymaktadır.

Vatandaşların Temel Hak ve Görevleri

Madde 389

Kanuna uygun olarak yüklenen vergileri ödemek her vatandaşın görevidir.

Dikkat edilirse hüküm, vergileri egemenlik teorisi kapsamında cebri birer ödeme aracı olarak tanımlamakta ve sırasıyla hem "kanun" vurgusu vererek

vergilemede ***yasallık ilkesine*** hem de "her vatandaş" ifadesini kullanarak vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Bununla birlikte vatandaşlık bağı ile ülkeye bağlı olmayan kişilerin aynı anayasal sorumluluk altına alınmadıkları şeklinde bir yoruma neden olabileceğinden genellik ilkesinin "vatandaş" kavramından dolayı zarar gördüğü de söylenebilir.

Myanmar Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,816'dır.

30. Nepal Federal Demokratik Cumhuriyeti

Nepal Anayasası 20 Eylül 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Nepal'i federal bir cumhuriyet olarak yeniden yapılandıran Anayasa, ülkeyi yedi eyalete ayırmış ve anayasal monarşiden cumhuriyete, üniter sistemden federal sisteme geçişi sağlamıştır. Nepal Anayasası'nın 25, 60, 115, 204, 228 ve 236. maddeleri vergilere dair hükümlere yer vermiştir.

Temel Hak ve Özgürlükler

Madde 25

Devlet, gelir ve servet üzerine artan oranlı vergiler koyabilir.

Gelir ve servetin artan oranlı şekilde vergilendirilmesini düzenleyen hüküm, hem dolaylı olarak ödeme gücüne yönelik olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de gelir dağılımını düzenlemeye dönük olarak yine dolaylı ve örtülü şekilde ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Madde metninin dilbilgisi yönünden herhangi bir zamire yönelik atıfta bulunmaması zımni olarak ***genellik ilkesine*** değindiği anlamına gelmektedir. Burada kimin geliri veya kimin serveti sorusunun cevabı bulunmadığından herkes için geçerli biri durum olarak değerlendirilebilir.

Devletin Yeniden Yapılandırılması ve Devlet Gücünün Bölüşümü

Madde 60

Federasyon, iller ve yerel seviyedeki birimler kendi mali yönetim alanlarında vergi koyarlar ve kendi gelirlerini toplarlar.

Dikkat edilecek olursa hüküm, vergileme yetkisini düzenlemekte ve federal yapının bir gerekliliği olarak "mali federalizm"e gönderme yapmaktadır. Devlet yapısı ve federal yönetimin herhangi bir sınırlama getirmediği dikkate alındığında "bu hüküm ***yasallık ilkesini*** güçlendirmiştir" denilebilir.

Federal Mali Düzenlemeler

Madde 115

Kanuna uygun olmayan vergi konulamaz ve toplanamaz. Nepal Hükümeti ancak kanuna uygun olarak kredi alır veya garanti verir.

Açıkça görüldüğü üzere hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralını dile getirmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Borçlanma yetkisinin de kanuna uygun olması gerektiğini düzenleyen hüküm, vergilerden ayrı olarak borç alma-verme işlerinde de yasallık ilkesine atıf yapmaktadır. Borçla finansman ile vergiyle finansmanın ekonomik etkilerinin aynı olduğu yönündeki mali görüşler perspektifinden değerlendirildiğinde hem borçlanmanın hem de vergilemenin kanunla gerçekleşmesi yasallık ilkesini pekiştirdiği şeklinde yorumlanabilir. Ancak vergilerin değiştirilmesi ve kaldırılması işlemlerinin burada sayılmaması yasallık ilkesini zayıflatmıştır. Dolayısıyla diğer bazı ülke anayasalarında olduğu gibi bu anayasa tarafından ele alınan hususların dikkatli işlenmemiş olması vergileme ilkelerinin hem olumlu hem de olumsuz değerlendirilmesine yol açmıştır.

İl Mali Düzenlemeleri

Madde 204

Kanuna uygun olmayan vergi konulamaz ve toplanamaz. İl hükümetleri ancak federal bir kanuna uygun olarak kredi alır veya garanti verir.

115. madde hükümlerini tekrar eden ve "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hüküm, il yönetimlerinin borçlanma yetkilerini düzenlemekte ve mali disiplin gereği bu birimlerin borç işlemlerinin federal bir kanundan alınan izne bağlı kalınarak yapılmasını düzenlemektedir.

Yerel Mali Düzenlemeler

Madde 228

Kanuna uygun olmayan vergi konulamaz ve toplanamaz.

115 ve 204. madde hükümlerini tekrar eden bu hüküm de vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Anlaşılan o ki, Nepal Anayasası her türden yönetim biriminin vergilemede esas olan yasallık ilkesine uygun şekilde hareket etmesi gerektiğini tek tek hatırlatmaktadır. Ancak daha önce de vurgulandığı üzere burada da vergilerin değiştirilmesi yahut kaldırılmasını kanuni bir hükme bağlayan bir ifadenin eksikliği yasallık ilkesinin zayıf tarafını ortaya koymaktadır.

Federasyon, İller ve Yerel Seviyeler Arasındaki İlişki

Madde 236

Ülke içindeki iller veya yerel birimler arasında gerçekleşen mal ve hizmet ticaretine herhangi bir vergi engeli konulamaz.

Federal yapının varlığından kaynaklanması muhtemel olan vergi rekabetini engellemeyi amaçlayan hüküm, vergilerin eyaletler arası ticaret üzerinde saptırıcı etkiler oluşturmasını engellemekte ve bir yönüyle vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Nepal Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,093'tür.

31. Özbekistan Cumhuriyeti

Üniter yönetime sahip Özbekistan Cumhuriyetinin Anayasası, 8 Aralık 1992 tarihinde kabul edilmiştir. Ülke Anayasa'nın 51, 78, 100 ve 123. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Vatandaşların Görevleri

Madde 51

Vatandaşlar, kanunda belirtilen vergi ve yerel ücretleri ödemek zorundadır.

Hükümde geçen "vatandaşlar" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunulmakla birlikte "herkes" ifadesi ile "vatandaş" ifadesinin hukuki sonuçlarının da farklı olabileceğinin hatırlatılmasında yarar vardır. Zira anayasa metinlerinde geçen ifadelerin suiistimale yol açacak şekilde olmaması gerekmektedir. Burada da görüldüğü üzere hüküm, sadece "vatandaşlar" ifadesi kullanılarak sanki vatandaş olmayanların böyle bir anayasal zorunluluk altına alınamayacağı şeklinde yorumlanabilmektedir. "Vatandaş" ifadesi aynı zamanda ülke içinde veya dışında olsun vatandaşlar tarafından elde edilen gelirlerin kaynak ilkesinden bağımsız olarak vergilenmesine imkan sağlamakta ve bu durum çok dolaylı yoldan çifte vergilendirmenin söz konusu olabileceğini göstermektedir. Hükümdeki "kanunda belirtilen" ifadesiyle de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Hüküm ayrıca verginin cebri bir ödeme aracı olduğunu belirtmekte ve verginin egemenlik teorisi kapsamında ele alındığını vurgulamaktadır.

Devlet Otoritesinin Örgütlenmesi

Madde 78/9

Vergilerin ve diğer zorunlu ödemelerin belirlenmesi Yasama Kamarası'nın ve Senato'nun [*] ortak yetkileri arasındadır.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

[*] Özbekistan Cumhuriyeti'nde "çift meclis sistemi" bulunmaktadır.

Devlet Otoritesi Yerel Organlarının Temel İlkeleri

Madde 100

Yerel vergi ve ücretlerin belirlenmesi, yerel bütçenin oluşturulması ve uygulanması, bütçe dışı fonların oluşturulması yerel yönetim organlarının yetkileri arasındadır.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, ülkedeki yerel yönetim birimlerine yetki aktarmakta ve yetki kullanımını yerel yönetim seviyesine indirgediğinden vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Maliye ve Kredi

Madde 123

Özbekistan Cumhuriyeti sadece tek bir vergilendirme sistemine sahiptir. Vergileri belirleme hakkı Özbekistan Cumhuriyeti Ulusal Meclisi'ne aittir.

Vergi sisteminin bütünlüğünü ele alan hüküm, vergileme yetkisini yasama organına vermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Özbekistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,060'tır.

32. Pakistan İslam Cumhuriyeti

Federal yönetim yapısına sahip Pakistan'ın anayasası, 19 Nisan 1973 tarihinde kabul edilmiş ve 14 Ağustos 1973 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kırk yedi yıldır yürürlükte olan Anayasa'da yirminin üzerinde değişiklik yapılmıştır. Anayasa'nın 21, 22, 77, 78, 151, 157, 160, 163 ve 279. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Temel Haklar

Madde 21

Hiç kimse, kendi dini dışındaki herhangi bir dinin yayılması veya sürdürülmesi için gelirinin harcandığı özel bir vergi ödemek zorunda bırakılmaz.

Dini hizmetleri bir tür kulüp mal olarak gören Anayasa, kişilerce ödenen vergilerin din hizmetleri karşılığı olduğunu ima etmekte ve vergilemede ***faydalanma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi ise tersinden okunduğunda hükmün herkesi bağladığını belirtmekte ve vasıtalı olarak vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Temel Haklar

Madde 22/2

Herhangi bir din kurumuna vergilemeyle ilgili muafiyet veya imtiyaz konusunda herhangi bir ayrımcılık yapılmaz.

Vergilemenin toplumdaki herkesi bağladığını ima eden hüküm, din kurumları için herhangi bir ayrıcalık oluşturulamayacağını belirtmekte ve böylelikle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Yasama Prosedürü

Madde 77

Parlamento tarafından çıkan bir kanunun yetkisi olmadıkça Federasyonun amaçları için vergi salınamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını dile getirerek vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hükmün devamında geçen "federasyon amaçları" ifadesi vergilerin birer politika aracı olarak kullanılabildiğini ima etmekte ve ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Mali Prosedür

Madde 78

Federal Hükümet tarafından alınan tüm gelirler ve borçlar, Federal Konsolide Fon olarak bilinen birleştirilmiş bir fonun parçasıdır.

Hüküm, vergilerden elde edilen hasılatın herhangi bir spesifik hizmetin karşılığı olmadığını ortaya koymakta ve ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Federasyon ve İller Arasında İdari İlişkiler

Madde 151/3

İl Meclisi veya İl Hükümeti il dışında üretilen veya imal edilen mallara kıyasla il içinde üretilen veya imal edilen benzer mallar lehine vergi koyamaz.

Hüküm, yerel yönetim birimlerinin ülke iç ticarette saptırıcı etkiler oluşturmaya yönelik olarak vergilerin kullanımını yasaklamakta bir açıdan vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Hüküm ayrıca yerel yönetimler arasında olası bir vergi rekabetini de engellemektedir.

Federasyon ve İller Arasında İdari İlişkiler

Madde 157/2

İl Hükümeti il içinde tüketilen elektrik üzerine vergi koyabilir.

Vergileme yetkisinin yerel yönetimlere devrini düzenleyen madde, elektrik kullanımı üzerine vergilemeyi il yönetimlerine bırakarak vergilemede ***yasallık***

ilkesini güçlendirmektedir. Devlet yapısının federal olması zaten yetkinin alt yönetim birimlerine bırakmasını gerektirmektedir.

Maliye, Mülkiyet, Sözleşmeler ve Davalar

Madde 160/3

Aşağıda sayılan vergiler Parlamentonun yetkisi altında toplanır:

i. Kurumlar Vergisi dahil olmak üzere gelir üzerinden alınan vergiler. (Federal Konsolide Fon'dan ödenen ücretlerden alınan vergiler hariç)

ii. İthal edilen, ihraç edilen, üretilen, imal edilen ev tüketilen mallar üzerinden alınan satış ve satınalma vergileri

iii. Pamuk üzerinden alınan ihracat vergileri ve Devlet Başkanı tarafından belirlenen diğer ihracat vergileri

iv. Devlet Başkanı tarafından belirlenen diğer tüketim vergileri ve

v. Devlet Başkanı tarafından belirlenen diğer vergiler.

Her biri ayrı ayrı sayılıyor olsa da hükmün başında geçen ifade, vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hükmün içinde geçen "ihracat vergileri", mal ihracından doğabilecek ülke içi mal kıtlığını engellemeye yönelik olduğu için zımnen vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Federasyon ve İller Arasında Gelir Bölüşümü

Madde 163

İl Meclisleri Parlamento tarafından çıkarılan bir kanunla belirlenen sınırları aşmamak üzere, esnaf üzerine kanunla vergi koyabilirler. Bunun dışında gelir üzerine vergi koyamazlar.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yerel yönetimlere gelirin vergilendirilmesi bakımından sadece belli bir alanda yetki devri yapmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** vurgulamaktadır.

Geçiş Hükümleri

Madde 279

Anayasa'nın başlangıç tarihinden hemen önce ve kanunla salınan tüm vergiler ve harçlar, uygun bir kanunla kaldırılmadıkça veya değiştirilmedikçe salınmaya devam edilecektir.

Anayasa'nın yürürlüğe girmesinden önce salınan vergilerin herhangi bir kanunla kaldırılmadıkça uygulanacağını belirten hüküm, yeni dönemde de vergilemede

yasallık ilkesine bağlı kalınacağını ortaya koymaktadır. Ancak geçmişten gelen vergilerin uygulanmasına yönelik bu izin aynı zamanda anayasa ile belirlenen ilkelere uygunluğun da aranmayacağı anlamına gelmektedir. Ayrıca Anayasa'nın geçmişten gelen vergilerin yeni sistemle uyumlaştırmak için bir geçiş süreci ön görmemesi veya bu konu hakkında bir taahhütte bulunmaması süregelen vergilerin ilkesel aykırılıklarının devam edebileceği peşinen kabul edilmiş sayılmaktadır.

Pakistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,136'dır.

33. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonu Anayasası, 12 Aralık 1993 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilmiş ve 25 Aralık 1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sovyet Hükümet sistemini sonlandıran Anayasa, 57, 72, 75, 104, 106 ve 132. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

İnsan ve Sivil Hak ve Özgürlükleri

Madde 57

Herkes yasal olarak oluşturulmuş vergi ve diğer yükümlülükleri ödemek zorundadır. Yeni vergi getiren veya mükelleflerin durumunu kötüleştiren kanunlar geriye doğru yürütülmez.

Sırasıyla incelenecek olursa öncelikle hükümde geçen "herkes" ifadesi ile vergilemede ***genellik ilkesine*** ve "yasal olarak oluşturulmuş" ifadesiyle ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Ayrıca vergiyi cebri bir ödeme aracı olarak tanımlayan hükmün devamında doğrudan doğruya ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi*** vurgulanmaktadır. Ancak hükmün yorumlanmasına bağlı olarak ortaya çıkan bir husus daha vardır. Şöyle ki, mükelleflerin durumunu iyileştiren kanunların geriye yürütülebileceği çıkarımına bağlı olarak vergide ***adalet ilkesinin*** zedelenmesi söz konusu olabilecektir. Çünkü bu anayasa hükmüne göre bir kanuni düzenleme ile geçmiş vergi borçlarını ödemeyen mükelleflerin borçları silinebilir ve bu durum dürüst mükelleflere yönelik adalet ilkesinin esnetilmesi şeklinde yorumlanabilir.

Federal Yapı

Madde 72

Rusya Federasyonu, federasyonun içinde salınan vergi ve diğer yükümlülüklerle ilgili genel kuralları belirler.

Ülkenin sahip olduğu federal yapı içinde vergilerle ilgili genel kuralların Federasyon tarafından belirlenmesi, açıkça olmasa da vergilemede ***yasallık***

ilkesine dair bir tür göndermedir. Genel kuralların Federasyon tarafından belirlenmesi aynı zamanda genel kurallar içinde kalmak koşuluyla diğer kuralların alt yönetim birimleri tarafından belirlenebileceği anlamına da gelmektedir. Devlet yapısı da göz önüne alındığında bu durumun ***yasallık ilkesini*** güçlendirdiği açıktır. Ayrıca genel kuralların Federasyon tarafından belirlenmesi alt yönetimler tarafından yönetilen vatandaşlar için bir güvence olmakta ve ***tarafsızlık ilkesinin*** kısmi tesisi anlamına gelmektedir.

Federal Yapı

Madde 75/3

Federal bütçe, vergi ödeme sistemi ve vergilemenin genel kuralları federal kanunla belirlenir.

Madde hükümde Federasyon Hükümetinin vergileme yetkisi belirtilmekte ve vergilere ait hususların kanunla düzenleneceği vurgulanarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Federal Meclis

Madde 104/3

Vergilerin iptali ve muafiyetlerle ilgili kanun teklifleri sadece Rusya Federasyonu Hükümetinin teklifi ile sunulur.

Vergileri yürürlükten kaldıracak kanun tekliflerinin sadece Federasyon Hükümeti tarafından sunulması, hem vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte hem de vergilemede ***yasallık ilkesini*** vurgulamaktadır. Hükümde geçen "muafiyetlerle ilgili" ifadesi ise ulaşılmak istenilen amaçlara göre vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetildiğini göstermektedir. Vergi iptali ile vergi muafiyetleri hükümet açısından verginin politika aracı olarak kullanılması ile bütçe dengesini etkileyen bir faktör olarak değerlendirilmesini gerektirir. Buna göre, ekonomi politikası ve bütçe dengesi hükümetçe daha iyi takip edildiğinden dolayı iptal ve muafiyet konusundaki tekliflerin hükümet tarafından sunulması ***müdahale ilkesinin*** dolaylı yoldan benimsendiğini göstermektedir.

Federal Meclis

Madde 106/b

Devlet Duması tarafından kabul edilen vergilerle ilgili federal yasalar, Federasyon Konseyinin incelemesinden geçmek zorundadır.

Vergileme yetkisinin kullanımını şekillendiren hüküm, vergilere ait hususların kanunla düzenlendiği ortaya koymakta ve bu haliyle vergilemede yasallık ilkesine gönderme yapmaktadır.

Yerel Özerk Hükümet

Madde 132/1

Yerel özerk hükümet organları yerel bütçelerini hazırlar, yerel vergileri ve yükümlülükleri getirirler.

Yerel yönetim birimlerine bütçe ve vergilerle ilgili yetki aktaran hüküm, yerel vergilerin düzenlenmesini yerel organlara bırakmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Devlet yapısı dikkate alındığında vergi koymanın alt yönetim birimlerine devredilmesi yasallık ilkesinin güçlendirilmesi yönünde değerlendirilmektedir.

Rusya Federasyonu Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,239'dur.

34. Singapur Cumhuriyeti

Singapur Anayasası 1965 yılında ilk oluşturulduğunda Malezya Anayasası'nın bazı hükümlerini içermiştir. Anayasa parlamento üyelerinin basit çoğunluğu ile kabul edilmiştir. Takip eden yıllarda çeşitli değişliklerle son şeklini 2017 yılında almıştır. Üniter yapıya sahip Singapur'un Anayasası 15, 19 ve 143. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Temel Özgürlükler

Madde 15/2

Hiç kimse kendi dini dışında, bir dinin amaçları için geliri kısmen veya tamamen tahsis edilen bir vergi ödemeye mecbur bırakılamaz.

Singapur'da din hizmetlerinin finansmanı o dine mensup kişilerden alınan ödemelerle yapılır. Singapur'da din bir tür "kulüp mal" olarak ele alınır. Buna göre, bir kişi hangi dine mensupsa o dinin finansmanına katılır ve diğer dinler için herhangi bir ödeme zahmetine katlanmaz. Singapur'da din hizmetlerinin finansmanında tahsis kuralı geçerlidir. Ödenen verginin din hizmeti karşılığı ödeniyor olmasının taşıdığı anlam ise ***faydalanma ilkesidir***.

Hükümet

Madde 19/4-iii

Bir kişinin Devlet Başkanı adayı olabilmesi için başkanı olduğu ve faaliyette bulunduğu tüm zamanlarda vergi ödedikten sonra kâr eden bir şirkete sahip olması gerekmektedir.

Singapur'da bir kişinin "Devlet Başkanı" seçimlerine aday olabilmesi için bir takım şartları karşılaması gerekir. Bu şartlar, kamu sektörü ve özel sektör şartları olarak ayrılır. Hükümde geçen şart, özel sektöre yönelik dört şarttan biridir.

Buna göre, Singapur'da Devlet Başkanı olmak için vergisini düzgün ödeyen bir mükellef olunması gerekir. Hüküm, vergileme ilkeleri arasında yer almasa da ***dürüstlük ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Hükümet

Madde 19/6-a

Vergi sonrası kârın hesaplanması kanunla belirlenir.

Kârın kanuna uygun olarak hesaplanması vergilemenin de kanuna uygun yapılması anlamına gelir. Hüküm, vasıtalı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Mali Hükümler

Madde 143

Kanuni yetki olmadan hiçbir vergi veya yükümlülük salınamaz.

Hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralına uygun olarak vergilerin sadece kanun marifetiyle düzenleneceğini belirtmekte ve vergilemeye ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Verginin kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda bir hükme yer vermemesi yasallık ilkesine yapılan bu atfı kısmi hale getirmektedir.

Singapur Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,968'dir.

35. Sri Lanka Demokratik Sosyalist Cumhuriyeti

Önceleri Seylan adıyla anılan ve uzun yıllar İngiltere sömürüsünde kalan ülke, 1948 yılında bağımsızlığını ilan etmiş ve 1972 yılında Sri Lanka adını almıştır. Bağımsızlık sonrası dönemde Tamil Hareketi sebebiyle iç savaşa sürüklenen ülkedeki bu savaş Mayıs 2009 yılında sona ermiştir. Sri Lanka'da halen yürürlükte olan anayasa, 1987 yılında kapsamlı değişiklik yapılan 1978 Anayasası'dır. Ülke Anayasası'nın 148 ve 149. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Maliye

Madde 148

Parlamento kamu maliyesi üzerinde tam kontrole sahiptir. Parlamento tarafından çıkarılan veya var olan bir kanunun yetkisi ile getirilen vergi ve diğer yükümlülükler, yerel yetkililer veya diğer kamu yetkilileri tarafından getirilemez.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergilerin kanunla düzenleneceğine değinmekte ve açıkça vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta

bulunmaktadır. Vergilerle ilgili olarak yerel yönetimlere yetki devrine izin vermeyen hüküm, kamu maliyesine dair düzenleme yapma yetkisini tamamen yasama organına vermekte ve zımnen ***müdahale ilkesine*** de gönderme yapmaktadır.

Maliye

Madde 149/1

Kanunla belirli amaçlar için toplanan fonlar hariç, vergiler ve diğer gelirler belli amaçlar için toplanamaz.

Vergilerden sağlanan hasılatın fonlarda olduğu gibi belli amaçlar için kullanılamayacağını düzenleyen hüküm vergilemede "adem-i tahsis" kuralına işaret etmekte ve ***verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca "ve diğer gelirler" ifadesiyle harçlar ve paylar gibi normalde belli bir kamu hizmeti karşılığında tahsil edilebilen ödemelere de "tahsis" özelliği de tanınmamakta ve adem-i tahsis ilkesi güçlendirilmektedir.

Sri Lanka Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,014'tür.

36. Suriye Arap Cumhuriyeti

Suriye'de yeni Anayasa, 26 Şubat 2012 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilmiş ve 27 Şubat 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası 18 ve 41. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Ekonomik İlkeler

Madde 18

Vergiler, ücretler ve genel giderler ancak kanunla konur.

Vergi sistemi adil bir temele dayanır; vergiler eşitlik ve sosyal adalet ilkelerine ulaşacak şekilde artan oranlıdır.

Öncelikle vergilemede ***yasallık ilkesini*** açıkça ortaya koyan hüküm, vergi koyma yetkisinin yasama organında olduğunu ima etmektedir. Hükümde geçen "vergi sistemi adil bir temele dayanır" ifadesi ise vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca vergilerin sosyal adalete ulaşmak için birer araç olduğuna değinen hüküm, vergilemede ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Haklar, Özgürlükler ve Hukukun Üstünlüğü

Madde 41

Vergiler, ücretler ve katılma payları kanuna uygun bir görevdir.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapan hüküm, vergi ödemeyi bir görev olarak tanımlamakta ve bu ödevi zımnen kanunlara tabi bireylere yüklemektedir. Madde hükmünün Anayasa içindeki yeri de verilen bu ödevin bireylere yüklendiğini belli etmektedir. Vergilerin herhangi bir ayrım yapmadan bireylere yüklenmesinin anlamı ise vergilemede ***genellik ilkesidir***.

Suriye Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,289'dur.

37. Suudi Arabistan Krallığı

Suudi Arabistan monarşi ile yönetilen üniter yapılı bir ülkedir. Esasta ülke Anayasası, Kur'an-ı Kerim ve Peygamberin sünnetinden meydana gelir. Anayasa yerine kullanılan 1992 tarihli Temel Kanun'un birinci maddesinde de devletin İslam devleti ve Anayasanın Kuran ve Sünnet olduğu hüküm altına alınmıştır. Temel Kanun incelendiğinde birçok maddesinde şeriata atıfta bulunduğu görülür. Devletin şeriata uygun olarak insan haklarını koruyacağını taahhüt eden Anayasa, bireylerden şeriat dışında vergi alınmayacağını garanti eder ve bunu anayasal bir hak olarak tanımlar. Anayasa'nın 20. ve 21. maddesi vergileme ile ilgili hükümler içermektedir.

Ekonomik İlkeler

Madde 20

Vergi ve ücretler adalet temelinde ve ihtiyaç ortaya çıktığında salınır. Bunların salınması, değiştirilmesi, kaldırılması veya havalesi kanuna uygun olarak yapılır.

Anayasa'nın bu hükmü gereği vergiler ihtiyaç halinde salınır ve salınan bu vergilerin adalete uygun olma zorunluluğu bulunur. Bundan sebep hüküm, öncelikli olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hükmün devamında geçen "kanuna uygun olarak yapılır" ifadesi ile de ***yasallık ilkesine*** somutluk kazandırılmaktadır.

Ekonomik İlkeler

Madde 21

Zekat salınır ve meşru yararlanıcılarına dağıtılır.

Hüküm, şeriatın vergi konusunda şart koştuğu zekat ödemesini zorunlu tutmuş ve yine zekatın özelliklerinden olan "kimin yararlanacağının belli olması" konusunu da "meşru yararlanıcılar" denilerek ifade etmiştir. Şer'i açıdan zekat gelirlerinin nereye harcanacağı belli olduğundan hükümde ***tahsis ilkesinin*** benimsendiği söylenebilir. Çünkü zekattan elde edilen hasılat sadece yoksullar için kullanılabilmekte örneğin altyapı harcamaların finansmanı için kullanılamamaktadır.

Ülkenin şeriatı temel alması ve gerektiğinde vergi alınacağını ifade etmesi, ülkenin yasal zemininde de karşılık bulmuş ve kurumlar vergisi dışında herhangi bir vergi kanunu yürürlüğe sokulmamıştır. Bu durumun altında yatan nedenlerden biri, şeriatın genellik ilkesine uygun vergilemeye müsait olmamasıdır. Zira ülkedeki yabancı şirketler ve yabancı hissedarlar zekat vergisinin sadece Müslümanları bağlayacağı, ancak kendileri için zorunlu olamayacağını ileri sürerek vergi ödemeyi reddetmişlerdir. Devlet bu sorunu ortadan kaldırmak için kurumlar vergisi kanununu kabul etmiştir.

Suudi Arabistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,423'tür.

38. Tacikistan Cumhuriyeti

6 Kasım 1994 tarihinde kabul edilen Anayasa, devlet gücünün kuvvetler ayrılığı ilkesine dayandığını ortaya koymakta ve ülkenin demokratik, laik ve üniter yapıya sahip olduğunu belirtmektedir. Ülke Anayasası'nın 45, 59 ve 77. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermektedir.

Vatandaşın ve İnsanların Hakları, Özgürlükleri ve Temel Görevleri

Madde 45

Kanun tarafından belirlenen vergi ve harçları ödemek zorunludur. Yeni vergi getiren veya mükelleflerin durumunu kötüleştiren kanunlar geriye yürütülemez.

Vergilemenin kanuna dayalı olması gerektiğini ima eden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta ve vergilerin cebri birer ödeme aracı olduğuna dikkat çekerek vergilemenin egemenlik teorisine uygun olarak yapılacağını ortaya koymaktadır. Hükmün devamı ise doğrudan doğruya ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini*** vurgulamaktadır. Mükelleflerin lehine olan vergi değişikliğin ise geriye yürütülmesine müsaade edilmesi dolaylı olarak genellik ve adalet ilkelerinin zarar görmesine neden olabilecektir. Rasyonel çerçevede vergi borcu olanların borcunu ortadan kaldıracak veya ödenmeyen vergilere daha düşük vergi oranlarının uygulanmasına imkan verecek değişikliklerin geriye yürütülebileceği söylenebilir. Çünkü bunlar mükellefler lehine bir geriye yürütülme olacaktır. Ancak bu durum dürüst mükelleflerin cezalandırılması anlamına da gelir.

Meclisi Ali

Madde 59/3

Bütçe kanunları ile vergi salma veya vergiyi kaldırma kanunları Tacikistan Cumhuriyeti Hükümeti tarafından Meclis'e sunulur.

Vergileme yetkisinin kullanımı konusunda yasama organını adres gösteren hüküm, vasıtalı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Yine milli ekonomi üzerinde ciddi etkileri olan bütçe ve vergi müesseseleri konusunda teknik analizler dahilinde kanuni düzenlemelerin yapılması gerekliliği dikkate alındığında, vergi ve bütçe konularındaki kanun tasarılarının hükümet tarafından yapılmasını zorunlu kılan bu hüküm, dolaylı yoldan bu müesseselerin birer politika aracı olabileceği ve ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanılabileceklerini kabul etmektedir.

Özerk Yönetim Otoriteleri ve Devlet Gücünün Yerel Birimleri

Madde 77/2

Halk Temsilcileri Meclisi bütçeyi onaylar, kanuna uygun vergiler koyar ve toplar.

Yine vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte olan bu hüküm de vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Tacikistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,070'tir.

39. Tayland Krallığı

7 Ağustos 2016 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilen Anayasa, 6 Nisan 2017 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Üniter monarşiler arasında yer alan Tayland'ın Anayasası 50, 54, 62, 174, 250 ve 258. maddelerinde vergiler hakkında hükümlere yer vermiştir.

Tayland Halkının Görevleri

Madde 50

Kanunla belirlenen vergileri ve harçları ödemek bir kişinin ödevleri arasındadır.

Hükümde geçen "kanunla belirlenen" ifadesi ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmakta ve tek tek kişilere yüklenen bir ödev olarak verginin egemenlik teorisi kapsamında alınan cebri bir gelir olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca "bir kişinin" ifadesi, belirli bir kişiyi değil de genel olarak herkesi kapsaması da verginin ***genellik ilkesine*** uygun olduğunu göstermektedir.

Devletin Görevleri

Madde 54/6

Öğretmenlerin kalitesini ve verimini arttırmak ve eğitim eşitsizliğini azaltmak için bir fon kurulur. Devlet, kanuna uygun olarak, bu fona bütçe tahsis eder veya fona mülklerini bağışlayanlara vergi indirimi imkanı getirmek de dahil olmak üzere, bu fon için vergi araçlarını veya vergi mekanizmasını kullanır.

Özetle eğitim eşitsizliğinin azaltılması için vergilerin birer araç olarak kullanımına dikkat çeken hüküm, eğitime sağladığı teşvikle vergilemede ***müdahale ilkesine*** yer vermektedir. Hükmün fona aktarılacak kaynakların "kanuna uygun" olması yönündeki vurgusu ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermedir. Ayrıca hükümde geçen "vergi indirimi" müessesesi bir tür vergisel ayrıcalık olarak düşünüldüğünde hükmün vergilemede ***genellik ilkesini*** esnettiği görülmektedir.

Devletin Görevleri

Madde 62/1

Devlet toplumda adaleti sağlamak için bir vergilendirme sistemi oluşturur.

Vergi sistemi sayesinde toplumsal adaletin sağlanmasını hedefleyen hüküm, hem sosyal adalet üzerinden ***vergi adaletine*** hem de sosyo-ekonomik hayatta yapılacak düzenlemeleri gerektirdiğinden vergilemede ***müdahale ilkesine*** zımnen gönderme yapmaktadır.

Bakanlar Kurulu

Madde 174/1

Devlet menfaatleri gereği vergi, harç veya parayla ilgili bir kanuna ihtiyaç duyulduğunda, gizli ve acil bir durumda Kral kanun hükmünde Acil Durum Kararnamesi çıkarabilir.

Vergileme yetkisinin olağan şartlarda kanunla kullanılmasını düzenleyen Anayasa, olağanüstü şartlar oluştuğunda bu yetkinin yürütme organı olan Kral tarafından kullanımına izin vermekte ve böylelikle de vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Hükmün esnettiği bir başka vergileme ilkesi de ***belirlilik ilkesidir***. Zira kişiler harcama kararlarında harcanabilir gelir seviyelerini dikkate alırlar. Haliyle harcanabilir gelir de mevcut vergi kanunlarına göre vergi sonrası geliri ifade ettiğinden "gizli" veya "acil" bir durumla vergide yapılacak ani bir değişikliğin vergilemede belirlilik ilkesini esnetmesi kaçınılmaz olacaktır.

Yerel Yönetim

Madde 250/4

Devlet, uygun bir vergilendirme ve vergi tahsis sistemi oluşturarak yerel idari kuruluşların kendi gelirlerine sahip olmasını sağlar.

Mali tevzin kapsamında yerel yönetim birimlerine gelir aktarımı yapılacağını belirten hüküm, "uygun vergileme" ifadesini kullanarak zımnen vergilemede ***uygunluk ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Ulusal Reform

Madde 258/f

Adaleti geliştirecek, eşitsizliği azaltacak, devletin çeşitli kaynaklardan gelen gelirlerini etkin şekilde arttıracak bir vergilendirme sistemi ile bütçeyi etkin ve verimli hazırlayıp harcayacak bir bütçeleme sistemi geliştirmek ekonomi konusunda yapılacak ulusal reformların ulaşması gereken sonuçları arasında yer almaktadır.

Zımnen ve dolaylı olarak vergileri ülkenin ekonomi politikasının aracı olarak tanımlayan hüküm, vergilemede ***müdahale ilkesine*** atıf yapmaktadır. Esasen vergi hasılatını arttırmayı amaçlayan bir vergi sisteminin sosyo-ekonomik hayat açısından müdahaleci olacağı ortadadır. Ayrıca hükmün başında yer alan adalet vurgusu da ***adalet ilkesine*** dair bir saptamadır.

Tayland Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,038'dir.

40. Tayvan

Tayvan Anayasası 1947'de Çin Milliyetçi Parti tarafından kabul edilerek 1948'de yürürlüğe girer ancak iç savaş sebebiyle tam uygulanamaz. Komünist İsyana Karşı Geçici Hükümler ile ülke var olan anayasaya rağmen sıkıyönetim altında tek parti devleti olarak yönetilir. 1990'lı yıllardan sonra çok partili sisteme geçen ülke Anayasası bazı değişikliklerle tekrar uygulanmaya başlar. Tayvan Anayasası'nın 19, 107, 110 ve 143. maddeleri vergilere dair düzenlemeler yapmıştır.

Halkın Hak ve Görevleri

Madde 19

Halk, hukuka uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür.

Hükümde geçen "halk" ifadesi, ülkede yaşayan herkesi vergileme çatısı altına aldığından vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca vergiyi kamusal bir yükümlülük olarak görmekte ve "hukuka uygun olarak" ifadesiyle zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Yerel ve Merkezi Hükümetlerin Yetkileri

Madde 107

Merkezi Hükümet, aşağıdaki konuları yasama ve yürütmeye yetkilidir:

[…]

6. Merkezi yönetim finansmanı ve ulusal vergiler.

7. Ulusal, il ve ilçe vergilerinin sınırlandırılması.

[…]

Altıncı bentin vergileme ilkelerine yansıması, maddenin giriş bölümünde bahsedildiği üzere ***yasallık ilkesidir***. Vergileme alanının sınırlandırılması hususunu düzenleyen yedinci bentse hem ***yasallık ilkesine*** hem de vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilmesine gönderme yapmaktadır.

Yerel ve Merkezi Hükümetlerin Yetkileri

Madde 110

Eyalet hükümeti, aşağıdaki konuları yasama ve yürütme yetkisine sahiptir:

[…]

6. İlçe finansmanı ve vergileri.

[…]

Vergileme yetkisinin kullanımı bakımından yerel yönetim birimlerine yetki devri yapan hüküm, vergilemede yasallık ilkesini eyalet hükümeti seviyesine indirgemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Ulusal Ekonomi

Madde 143

1. Özel mülkiyetteki arazi, değeri ölçüsünde vergilendirmeye tabidir ve değerine uygun olarak Hükümet tarafından satın alınabilir.

3. Bir arazinin değeri, emek harcanması veya sermaye artışı dışındaki nedenlerden kaynaklı olarak artarsa, tüm insanların yararına uygun olarak artan değer üzerine vergi konur.

Birinci bentte arazilerin değerine göre vergilendirileceği belirtildiğinden zımnen ödeme gücüne ve bu vasıtayla da vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca arazilerin istimlak edilirken Hükümet tarafından uygulanacak fiyatın da değerine uygun olacağı belirtilmektedir. Üçüncü bentte arazilerden değerlerinin artmasına bağlı olarak vergi alınacağı, yani bir bakıma sağlanan özel faydanın vergilendirileceği belirtilmekte ve böylelikle vergilemede ***yararlanma ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Bilindiği üzere arazilerin değerlerinde meydana gelen değer artışlarından cebri ödemeler alınmasının vergi teorisindeki karşılığı "şerefiye" dir.

Tayvan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,354'tür.

41. Türkmenistan

SSCB'nin 1990 yılında yaşadığı dağılma sürecinin devamında bağımsızlığını ilan eden Türkmenistan, Anayasası'nı 18 Mayıs 1992 tarihinde kabul edilmiştir.

Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası 59, 116, 135 ve 136. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermektedir.

Bir Türkmenistan Vatandaşının ve Bir Kişinin Hakları, Özgürlükleri ve Görevleri

Madde 59

Herkesten kanunun belirlediği ölçüde ve şekilde vergileri ve diğer yükümlülükleri ödenmesi istenir.

Hükümde geçen "herkesten" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Yine hükümde yer alan "kanunun belirlediği" ifadesi de vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Ayrıca hüküm her ne kadar doğrudan doğruya cebre yönelik bir terim içermese de vergilemede herhangi bir karşılığı gerekli görmediğinden vergilerin egemenlik teorisi kapsamında ele alındığını ima etmektedir.

Yerel Özerk Hükümetler

Madde 116

Yerel Konsey (Gengeshes) bölgesinde yerel vergi ve ücretler ve de bunların uygulanması için idare oluşturur.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yetki devrine dair bir hüküm içermemekte sadece yerel vergilerin tahsilatına yönelik olarak idari bir yapılanmaya gereksinim olduğunu vurgular. Yerel vergi idarelerinin yerel konseyler tarafından belirlenmesi vasıtalı da olsa vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Ekonomi ve Mali Sistem

Madde 135

Hükümete ait vergiler, ücretler ile diğer zorunlu ödemeler, vergi yükümlülüğünün gerekçeleri ve mükellefin yasal koruma sistemi kanunla belirlenir.

Hüküm alışılageldik bir şekilde olmasa da vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hüküm mükelleflere yüklenen vergilerde olduğu gibi mükelleflerin haklarının da yasalarla korunacağını garanti eder. Böyle olduğundan dolayı da hükümde vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapılmış olur.

Ekonomi ve Mali Sistem

Madde 136/2

Türkmenistan'da ortak bütçe, maliye, vergileme, para ve kredi politikası uygulanır.

Her ne kadar ayrı ayrı sıralamış olsa da hüküm vergilerin maliye politikası aracı olduğunu ortaya koymakta ve böylelikle vergilemede ***müdahale ilkesini*** hedef almaktadır. Bilindiği üzere vergiler mükellef davranışlarının şekillendirilmesinde ve sosyo-ekonomik hayatta istenen değişikliklerin yapılmasında kullanılan etkili araçlardandır.

Türkmenistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,178'dir.

42. Umman Sultanlığı

6 Kasım 1996 tarihindeki Sultanlık Kararnamesi ile anayasa niteliğinde olan "Temel Yasa" ilan edilmiş ve böylece Devlet Konseyi ve Şura Meclisi'nden oluşan iki kanatlı Meclis yapısıyla ülke, meşruti monarşiye geçilmiştir. Temel Yasa'nın 11, 39, 57 ve 75. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Devlet Politikasına Yön Veren İlkeler

Madde 11

Vergiler ve genel yükümlülükler adalet ve ülke ekonomisinin kalkınmasına dayanır. Vergilerin koyulması, değiştirilmesi veya kaldırılması sadece kanunla gerçekleşir. Kanunla belirlenen durumlar dışında hiç kimse vergilerden kısmen veya tamamen muaf tutulamaz. Yeni bir verginin, ücretin veya herhangi başka bir ödemenin geri doğru yürütülmesine izin verilmez.

Vergileri ülke kalkınmasının birer aracı olarak gören hüküm, vasıtalı olarak vergilemede ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Benzer şekilde hüküm, vergileri sosyal adaletin tesisi için de birer araç olarak görmekte ve böylelikle vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükmün devamında yer alan "sadece kanunla gerçekleşir" ifadesi vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Eğer kanun belirtirse vergilemede muafiyet uygulamalarının mümkün olduğunu ima eden hüküm, böyle yaparak ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Dikkat edilirse hükmün son kısmında yer alan hüküm, ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine*** atıf yapmaktadır. Bu hüküm vergilerle ilgili (mükellefin lehine veya aleyhine olsun) hiçbir değişikliğin geriye yürütülemeyeceğini vurgulayarak olası her türlü durumun önünü kapatmıştır.

Kamusal Hak ve Ödevler

Madde 39

Vergilerin ve diğer yükümlülüklerin ödenmesi kanuna uygun bir görevdir.

Dikkat edilirse hüküm doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca herhangi bir karşılık ifadesi olmadığından hükmün vergileri egemenlik ilkesine göre tanımlandığı söylenebilir. "Vergi ödeme görevi" özel bir

gruba veya topluluğa atfedilmediği için herkesi kapsadığı çıkarımı yapılabilir. Bu da vergilemede ***genellik ilkesine*** göndermede bulunduğu anlamına gelmektedir.

Devletin Başı

Madde 57

Vergilerin, ücretlerin ve diğer kamu paralarının toplanması ve bunların kullanılmasıyla ilgili prosedür ve yetkililer kanunla belirlenir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralını dile getirmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Genel Hükümler

Madde 75

Kanun hükümleri sadece kanunların yürürlüğe girdikleri tarihten sonra meydana gelen olaylara uygulanır. Aksi belirtilmedikçe yürürlükten önceki olaylar üzerinde hiçbir etkisi olmaz. Buradaki istisnai şart cezalarda, vergilendirmede ve diğer mali ödemelerde aranmaz.

Kanunların geriye yürümezliği hakkında düzenleme yapan hüküm, bazı istisnai durumlarda kanunların geriye yürütülebileceğini düzenlemektedir. Lakin hüküm bu türden bir istisnai bir işlemin kanunda hüküm olsa bile vergiler için yapılamayacağını belirtmekte ve bu sayede ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hiçbir şart altında vergilerle ilgili hükümlerin geriye yürütülemeyeceği dolaylı olarak vergilemede adalet ilkesine göndermede bulunmaktadır.

Umman Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,431'dir.

43. Ürdün Haşimi Krallığı

1 Ocak 1952 tarihinde kabul edilen ve 8 Ocak 1952 tarihinde kabul edilen ülke Anayasası, sonradan birçok kez değişime uğratılmıştır. Adından da anlaşılacağı üzere Ürdün, kalıtımsal monarşi ile yönetilen bir ülkedir ve ülkenin yönetim yapısı üniter özelliktedir. Anayasası'nın 111, 112 ve 118. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Mali Konular

Madde 111

Vergi ve yükümlülükler sadece kanunla konur. Devlet tarafından sunulan hizmetler dolayısıyla alınan ücretler üzerinden vergi veya başka bir mali yükümlülük alınmaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve bu sayede vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Mali Konular

Madde 112/5

Genel bütçe görüşmeleri sırasında mevcut bir verginin kaldırılması, yeni bir verginin getirilmesi veya değiştirilmesi teklifleri kabul edilemez.

Bütçenin "tahdit" prensibi kapsamında düzenlenen bu hüküm, vergilerin bütçe kanunu dışında özel kanunlarla düzenlenmesini konu almakta ve dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Mali Konular

Madde 118

Kanunda belirlenen şartlar dışında hiç kimse vergi ve diğer yükümlülükleri yerine getirmekten muaf tutulamaz.

Vergilemede temel düzenleme aracının "kanun" olduğunu dile getiren ve böylece vergilemede ***yasallık ilkesini*** hatırlatan hüküm, vergiden muaf tutulma hususunun yine kanunlara düzenleneceğini belirtmekte ve ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Hüküm tersten okunduğunda ise aynı durumda olan herkesin vergileme tabi veya vergilemeden muaf olacağı için (eşitler arası) ***adalet ilkesine*** göndermede bulunduğu ifade edilebilir.

Ürdün Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,961'dir.

44. Vietnam Sosyalist Cumhuriyeti

1976 yılında siyasi olarak yeniden birleşen Vietnam, en son anayasasını 28 Kasım 2013 tarihinde kabul edilmiş ve 1 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası, 47 ve 70. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

İnsan Hakları ve Vatandaşın Temel Hak ve Ödevleri

Madde 47

Yasa hükümlerine uygun olarak vergi ödemek her vatandaşın görevidir.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapan hüküm, vergi ödemeyi bir tür ödev olarak tanımlamakta ve ülke vatandaşlarını hedef aldığından vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ancak vergi ödemenin bir "vatandaşlık" görevi olarak kabul edilmesi dolaylı olarak vatandaş olmayanlar için böyle bir

görevin olmayabileceği sonucunu çıkarmaktadır. Dolayısıyla "vatandaş" ifadesi vergilemede genellik ilkesine zarar vermektedir.

Ulusal Meclis

Madde 70

Vergilerin kaldırılması, değiştirilmesi ve oluşturulması Ulusal Meclisin görev ve yetkileri arasında sayılmaktadır.

Vergilerle ilgili her türlü düzenlemenin yani vergileme yetkisinin kullanımını yasama organına veren hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Vietnam Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,518'dir.

45. Yemen Cumhuriyeti

16 Mayıs 1991 tarihinde referandumla kabul edilen Anayasa, Yemen'i bağımsız bir Arap ve İslam Cumhuriyeti olarak tanımlamakta ve ülkenin şeriata uygun olarak kurulduğunu ifade etmektedir. Anayasanın 3. Maddesi de İslami şeriatın tüm kanuni düzenlemelere kaynaklık edeceğini vurgulayarak şeriat hususunu sağlamlaştırmıştır. 2015 yılında yeni bir Anayasa taslağı hazırlanmışsa da referanduma götürülememiştir. Yemen Anayasası'nın 12, 13, 21, 59, 85 ve 104. maddeleri vergilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır.

Ekonomik Temeller

Madde 12

Vatandaşlar arasında sosyal adaletin sağlanması için vergiler kamu yararı açısından değerlendirilir.

Hükümde geçen "sosyal adalet" ifadesi, vergilerin gelir dağılımında adalet sağlamak amacıyla kullanıldığına işaret etmekte ve hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Diğer yandan vergilemenin kamu yararı açısından kullanımına değinen hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***genel karşılık ilkesine*** de değinmektedir.

Ekonomik Temeller

Madde 13

Vergilerin konulması, değiştirilmesi ve iptal edilmesi sadece kanunla yapılır. Hiç kimse kanun şart koşmadıkça kısmen veya tamamen vergi ödemelerinden muaf tutulamaz, kanunla belirlenmedikçe vergiye ve diğer ödemelere tabi tutulamaz.

Harçların ve ücretlerin getirilmesi, toplanması, düzeltilmesi, iptal edilmesi ve ilgili muafiyetleri sadece kanunla belirlenir.

"Kanunsuz vergileme olmaz" kuralını özetleyen hüküm, her şeyden önce vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesinin atıf yaptığı vergileme ilkesi ise ***genellik ilkesidir***. Buna göre, kanunda aksi belli edilmedikçe herkes vergi ödemekle yükümlüdür.

Ekonomik Temeller

Madde 21

Devlet zekatı toplar ve kanunla belirlenen şekilde kullanır.

İslam hukukunda şer-i vergilerden biri de zekattır. Kutsal kitap Kur'an-ı Kerim'e göre zekatın oranı kırkta birdir. Zekatın kullanım amacı ise gelir dağılımının iyileştirilmesidir. Bu bakımdan anayasa hükmü, hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de bunu sağlamakla görevlendirilmiş Devlet üzerinden ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Zekat gelirinin harcanacağı yerin şer'i olarak belli olması dikkate alındığında ***tahsis ilkesinin*** benimsendiği sonucu çıkar.

Vatandaşların Temel Hak ve Ödevleri

Madde 59

Kanuna uygun olarak vergi ve diğer yükümlülüklerin ödenmesi bir ödevdir.

Hüküm, bir yandan açıkça vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta, diğer yandan da vergi ödemeyi vatandaşlar için bir temel hak ve ödev olarak tanımladığından ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Devlet Kurumlarının Örgütlenmesi

Madde 85

Temsilciler Meclisi üyesi kanun teklifinde bulunabilir. Ancak bir kanun taslağının vergilerin arttırılmasını, var olan vergilerin kaldırılmasını, vergiler konusunda muafiyet sağlanmasını veya vergi gelirlerinin bir kısmının belirli projeler için tahsisini amaçlaması halinde bu kanun önerisi sadece hükümetten veya temsilcilerin en az yüzde 20'sinden gelmesi gerekmektedir.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin meclis üyelerinden gelen teklifler yerine hükümetten veya üyelerin en az yüzde 20'sinden gelmesini düzenleyen hüküm, zımnen vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Bilindiği üzere vergiler sosyo-ekonomik hayatı düzenlemede kullanılan en önemli araçların başında gelir. Dolayısıyla vergilerin kullanımı Hükümetin inisiyatifine bağlı olarak Temsilciler Meclisi tarafından tayin edilir. Meclis, vergileme alanına

getirdiği yenilikleri "kanun" ile düzenleyeceğinden ayrıca hükmün vergilemede ***yasallık ilkesine*** de gönderme yaptığı söylenebilir.

Devlet Kurumlarının Örgütlenmesi

Madde 104

Kanunlar sadece yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanır. Geriye doğru hiçbir kanun uygulanmaz. Ancak cezai tedbirler ve vergiler konusu dışındaki durumlarda kanun belirli durumlarda geriye dönük uygulanabilir. Böyle durumlarda Temsilciler Meclisinin üçte ikilik çoğunluğun onayı gerekmektedir.

Vergi ve ceza kanunları dışındaki diğer kanunların belli şartlara bağlı olarak geriye yürütülebileceğini düzenleyen hüküm, bir tür hukuki güvenlik tedbiri olarak ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Yemen Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 7,782'dir.

B. Avrupa Kıtası Ülkeleri

Avrupa, kuzey yarım kürede yer alan, kuzeyinde Arktik Okyanusu (Kuzey Buz Denizi), doğusunda Asya, güneyinde Afrika ve batısında Atlantik Okyanusu bulunan yarımada şeklindeki tek kıtadır. Yüz ölçümü bakımından dünyanın en küçük kıtası olan Avrupa nüfusu, günümüzde Asya ve Afrika kıtalarından sonra üçüncü sırada gelir. Avrupa'nın 2016 yılındaki nüfusu 741 milyondur. Avrupa, nüfus ortalamasının yüksekliği sebebiyle *yaşlı kıta* olarak adlandırılır.

On beşinci yüzyılda Avrupa ülkelerinin başladığı coğrafi keşifler, her ne kadar Asya'daki baharat ve altın zenginliğine ulaşacak alternatif ticaret yollarının bulunmasını amaçlasa da yeni kıtalar ve denizaşırı toprakların keşfedilmesine sebep olmuştur. Coğrafi keşifler sayesinde Avrupa, bir yandan sömürgeci konumuna düşerek zenginleşmiş bir yandan da sahip olduğu kültürün dünya geneline yayılmasını sağlamıştır. On sekiz ve on dokuzuncu yüzyılda yeni buluşların üretime olan etkisi ve buhar gücüyle çalışan endüstrinin doğmasıysa kıtadaki sermaye birikimini hızlandırmış ve Avrupalı ülkelerin büyük bölümü gelişmiş ülkeler skalasındaki yerlerini almıştır.

Yirminci yılın ortalarında patlak veren İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde başlayan bütünleşme hareketleriyle Avrupa, -geçmişteki kadar olmasa da- dünya siyasetine yön veren güçlü bir kıta olmayı hedef almıştır. Bugün için Avrupa Birliği adı altında bir araya gelen yirmi yedi ülkeli bütünleşme, dünya siyaseti bakımından belirleyici ve dengeleyici bir konumdadır. Günümüz itibariyle de Avrupa'da altmış dört ülke vardır. Bu ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle otuz altı ülke anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği

görülür. Bu ülkelerin satın alma gücü paritesi ile gayrı safi yurtiçi hasılalarının dünya toplamı içindeki payının yüzde 18,358'dir. Toplam payın buradaki ülkelere düşen ortalaması ise yüzde 0,509'a tekabül etmektedir. Bu bakımdan Kuzey Amerika, Asya ve Okyanusya ülkelerinden daha düşük bir ortalamaya, Afrika ve Güney Amerika'dan ise daha yüksek bir ortalamaya sahiptir.

1. Almanya Federal Cumhuriyeti

İkinci Dünya Savaşı sonrasında Doğu Almanya ve Batı Almanya olarak ikiye ayrılan ülke, 3 Ekim 1990 tarihinde birleşmiş ve bugünkü adını almıştır. Alman Anayasası, 8 Mayıs 1949 tarihinde "temel yasa" adı altında onaylanmış ve 23 Mayıs 1949 tarihinde öncelikle Batı Almanya'da yürürlüğe girmiştir. 1990 yılında iki ülkenin birleşmesi sonrasında aynı metin geçerliliğini korumuş ve Doğu Almanya için de yürürlüğe girmiştir. Günümüzde Almanya federal parlamenter sistemle yönetilen bir ülkedir. Ülke Anayasası'nın 28, 105 ve 106. maddelerinde vergilere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Federasyon ve Eyalet

Madde 28

Belediyelerin özerklik garantisi mali özerkliğin esaslarını kapsar. Bu esaslar; ekonomik yeterliliklerine dayalı vergi gelirlerinin kaynağını ve vergilendirilecek kaynak için oranın belirlenmesini içerir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, "mali özerklik" vurgusu ile yerel yönetim birimlerine yetki aktarmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Maliye

Madde 105

1. Federasyon gümrük vergileri ve mali tekeller konusunda özel yasama yetkisine sahiptir.

2. Eyaletler, büyük ölçüde federal kanunlarla düzenlenen vergilerle benzer olmadığı müddetçe, tüketim ve harcama üzerindeki yerel vergiler konusunda yasama yetkisine sahiptir. Eyaletlerin gayrimenkul edinim vergisinin oranını belirleme yetkileri vardır.

3. Belediyelere veya eyaletlere tahakkuk eden vergi gelirlerine ilişkin federal kanunlar için Alman Federal Meclisinin onayı gerekmektedir.

Birinci bentte gümrük vergileri ile mali tekeller konusundaki yetkiler federasyon çatısı altına alınmakta ve hem vasıtalı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine***

gönderme yapılmakta hem de eyaletlerin bu alanda yetkisi olmadığı belirtilmektedir. İkinci bentte geçen "federal kanunlarla düzenlenen vergilerle benzer olmadığı müddetçe" ifadesi vergileme alanında aynı konunun hedef alınmaması gerektiğini vurgulamakta ve çifte vergilendirmeyi engelleme niyeti taşımaktadır. Bu yönüyle ele alındığında hüküm, ***mükerrer vergi olmaz ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri tarafından kullanılsa da sonuçta ülkenin yasama organı tarafından onaylanması gerektiğini belirten hüküm, vergilemede yasallık ilkesine gönderme yapmaktadır.

Maliye

Madde 106

1. Mali tekellerin gelirleri ile sermaye işlemlerinden elde edilen vergiler, sigorta ve kambiyo vergileri, karayolu yük vergisi, motorlu taşıt vergisi, gelir ve kurumlar ek vergilerden elde edilen gelirler Federasyon'a tahakkuk edilir.

2. Emlak vergisi, veraset vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, Federasyon'a tahakkuk etmeyen işlem vergileri, bira vergisi, kumar işletmelerinden alınan vergiler eyaletlere tahakkuk edilir.

3. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve muamele vergileri hem Federasyon'a hem de eyaletlere ortak olarak tahakkuk edilir.

Dikkat edilirse maddede geçen üç bent de ülkede var olan mali tevzin kurallarının gelir bölümünü ele almakta ve vergi gelirlerinin yönetim birimleri arasında dağılımını düzenlemektedir. Madde hükümlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak atıf yaptığı herhangi bir vergileme ilkesi yoktur. Ancak "vergiler kanunla düzenlenir" ifadesinin esnetilmiş olabileceği kabul edilmelidir. Çünkü Anayasa bazı vergileri özel olarak sayarak bu konuda yasama organının iradi olarak kanun yoluyla dahi olsa değişiklik yapmasının önüne geçmiştir.

Maliye

Madde 106/3-2

Federasyonun ve eyaletlerin mali gereksinmeleri de dikkate alınarak koordine bir şekilde adil bir denge oluşturmaları, mükellefler üzerinde aşırı vergi yükünden kaçınmaları ve federal bölge genelinde yaşam standartlarında bütünlük sağlamaları temel ilkelerden biridir.

Öncelikle hükümde geçen "mali gereksinmeler" ifadesi vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek için alındığını ima etmekte ve ***verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. İkinci olarak hükümde kullanılan "adil bir denge" vurgusu ile vergilemede ***adalet ilkesi*** dolaylı olarak ortaya konulmaktadır. Üçüncü olarak "aşırı vergi yükünden kaçınmaları" ifadesiyle vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Son olarak "koordineli" ifadesi ile vergilemenin ***tarafsızlık ilkesine*** dolaylı olarak

göndermede bulunduğu söylenebilir. Zira koordineli ve adil bir denge farklı eyaletlerdeki mükelleflerin davranışları üzerinde saptırıcı etki meydana getirmemek şeklinde de yorumlanmaya açıktır.

Almanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,176'dır.

2. Arnavutluk Cumhuriyeti

Arnavutluk Parlamentosu tarafından 21 Ekim 1998 tarihinde onaylanan Anayasa, ülkeyi üniter bir parlamenter cumhuriyet olarak tanımlamaktadır. En son 2016 yılında kısmen değiştirilen Anayasa'nın 113, 151, 155 ve 157. maddeleri vergilere ait hükümleri düzenlemiştir.

Yerel Hükümet

Madde 113/A

Belediye ve bölgesel konseyler kanuna uygun olarak yerel vergileri ve seviyelerini tesis edebilirler.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, sahip olduğu "kanun" vurgusuyla vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Devlet yapısı dikkate alındığında da alt yönetim birimlerine sağlanan yetkiler ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi olarak değerlendirilmektedir.

Referandum

Madde 151/1

Devletin toprak bütünlüğü, temel insan hakları ve özgürlükleri, olağanüstü halin getirilmesi veya kaldırılması, savaş ve barış ilanı, genel af, devletin bütçesi, vergiler ve mali yükümlülükler ile ilgili konular referanduma sunulmaz.

Vergilere ait düzenlemelerin referanduma görülemeyeceğini düzenleyen madde, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Toplumsal uzlaşma hali olan referandumla çok önemli meselelerle birlikte bazı mali konuların sınırlandırılması, politikacıların olası popülist girişimlerinin önüne geçmek amacı da taşımaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 155

Ulusal veya yerel vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin belli mükellef kategorileri için azaltılması veya bunlardan tamamen muaf tutulması ve bu gelirlerin toplanması kanunla düzenlenir. Bu konudaki kanuni düzenlemeler geriye doğru yürütülemez.

Hüküm vergi indirimi ve vergi muafiyetiyle ilgili düzenleme yapmakta ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Bazı mükelleflere imtiyaz sağlanabileceği genellik ilkesini esnetmekle birlikte aynı zamanda "mükellef kategorileri" denilerek alt seviyede genellik ilkesini güçlendirmektedir. Başka bir deyişle tüm mükelleflerden aynı durumda olanların tamamına vergisel bir avantajın sağlanması genellik ilkesini güçlendirir sonucu çıkarılabilir. Hükmün bu türden ayrıcalıklı uygulamaların sadece kanunla düzenleneceğini belirtmesi ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf niteliğindedir. Hükmün son kısmında ise ***vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesi*** dile getirilmektedir.

Kamu Maliyesi

Madde 157/3

Yerel organlar kanunun öngördüğü vergi ve diğer mali yükümlülükleri yükler ve tahsil eder.

Vergileme yetkisinin ancak ve ancak kanunun düzenlediği şekilde yerel yönetim birimleri tarafından kullanılacağını ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Devlet yapısı dikkate alındığında ***yasallık ilkesinin*** esnetildiği de söylenebilir.

Arnavutluk Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,307'dir.

3. Avusturya Cumhuriyeti

Federatif bir yönetim yapısına sahip olan Avusturya'nın Anayasası, 1 Ekim 1920 tarihinden bu yana yürürlüğe girmiştir. 1945 yılında köklü değişiklikler yapılan Anayasa son olarak 2013 yılında kısmen değiştirilmiştir. Anayasa'nın 10 ve 13. maddeleri vergilere dair hükümlere yer vermiştir.

Genel Hükümler

Madde 10/4

Federasyon, kendi adına toplanacak vergiler ve tekeller konusunda yasama ve yürütme yetkisine sahiptir.

Vergileme yetkisini düzenleyen hüküm Federasyon yönetimine kendi adına toplanacak vergiler için yasama yetkisi vermekte ve bu sayede vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Genel Hükümler

Madde 13/1

Federasyon ve eyaletler arasında vergilendirme alanındaki yetkiler özel bir federal anayasal mali kanunu ile belirlenir.

Hüküm, federal sistemin olmazsa olmaz özelliği olan "mali federalizm" için eyaletlere yetki devrini düzenlemekte ve ***yasallık ilkesinin*** eyalet yönetimleri için de geçerli olduğunu ortaya koymaktadır.

Avusturya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,650'dir.

4. Belçika Krallığı

Belçika Anayasası, ülkenin anayasal bir monarşi ve merkezi bir devlet halini almaya başladığı 1830'lu yıllardan kalmadır. Öyle ki, ülke Anayasası 7 Şubat 1831 tarihinden bu yana yürürlüktedir. Belçika 1970 yılından sonra yavaş yavaş federal bir devlete dönüşmüştür. Günümüzde Belçika üç topluluktan oluşur. Bunlar (1) Flaman Topluluğu, (2) Fransız Topluluğu ve (3) Almanca Konuşan Topluluktur. Ayrıca ülkede üç bölge bulunur. Bunlar da (i) Flaman Bölgesi, (ii) Valon Bölgesi ve (iii) Brüksel Bölgesidir. 2014 yılında kısmen değiştirilen ülke Anayasası'nın 170, 171 ve 172. maddeleri vergilerle ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

Mali Konular Hakkında Madde

Madde 170

1. Devletin yararına olan vergiler sadece kanunla konur.

2. Bir Topluluğun veya Bölgenin yararına olan vergiler sadece federe kanunla konur. İlk paragrafta belirlenen vergiler açısından gerekli olduğu kanıtlanan istisnalar kanunla belirlenir.

3. Bir yükümlülük veya vergi, yalnızca il veya belediye üstü organların konseylerince verilen kararla uygulanabilir. İlk paragrafta belirlenen vergiler açısından gerekli olduğu kanıtlanan istisnalar kanunla belirlenir. İlk paragrafta belirlenen vergiler tamamen veya kısmen kanunla kaldırılabilir.

4. Bir yükümlülük veya vergi yalnızca büyükşehir belediyelerinin ilçelerinin, belediye federasyonlarının veya belediyelerin konsey kararları ile uygulanabilir. İlk paragrafta belirlenen vergiler açısından gerekli olduğu kanıtlanan istisnalar kanunla belirlenir.

Birinci bentte açıkça "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca "devletin yararı" na vurgusu yapılarak kraliyet yararına toplanması muhtemel tüm vergilerin kanunla dahi toplanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu ise ***vergilerin kamu harcamalarının genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

İkinci, üçüncü ve dördüncü bentlerde ise vergileme yetkisinin kullanımını düzenlenmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** yerel yönetim seviyesinde dile

getirmektedir. Ayrıca vergi ayrıcalıklarının gerekli olması durumunda kanun marifetiyle uygulanacağını belirten bu bentlerde vergilemede ***genellik ilkesi*** esnetilmektedir.

Mali Konular Hakkında Madde

Madde 171

Devlet, Topluluk veya Bölge yararına olan vergiler yıllık olarak onaylanır. Tekrar yenilenmedikleri durumda kendilerini belirleyen kurallar sadece bir yıl için geçerli olur.

Vergi kanunlarının bütçenin onayına bağlı olarak sadece onaylanmaya bağlı olarak uygulanabileceğini ortaya koyan bu hüküm, vergilemede ***sınırlılık (tahdit) ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Mali Konular Hakkında Madde

Madde 172

Vergiler konusunda herhangi bir imtiyaz getirilmez. Kanun hariç hiçbir vergi muafiyet veya indirimi uygulanamaz.

Her ne kadar hükmün ilk bölümünde vergilemede ***genellik ilkesi*** ortaya konuluyor olsa da sonraki bölümünde vergilemede ***yasallık ilkesi*** vurgulanıyor ve ***genellik ilkesi*** esnetiliyor.

Belçika Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,577'dir.

5. Belarus (Beyaz Rusya) Cumhuriyeti

1991 yılında SSCB'nin dağılmasıyla bağımsızlığını ilan eden eski bir Birlik üyesidir. 15 Mart 1994 tarihinde kabul edilen Belarus Anayasası'nda 1996 ve 2014 yıllarında kısmen değişik yapılmıştır. Belarus üniter yönetim yapısına sahiptir ve ülke Anayasası'nın 56, 97, 121 ve 132. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Bireyler, Toplum ve Devlet

Madde 56

Belarus Cumhuriyetinin vatandaşları devletin vergileri ve diğer ödemeleri aracılığıyla kamu harcamalarının finansmanına katılmalıdır.

Hükümde verginin herhangi bir ayrım yapılmaksızın tüm vatandaşlara yüklendiği ifade edilmekte ve böylelikle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Lakin mükellefiyet tanımlanırken öznenin sadece ülke vatandaşları olarak belirlenmiş olması ***genellik ilkesini*** zayıflatmaktadır. Ayrıca

hüküm vergilerin kamu harcamalarının finansmanı için alındığını belirtmekte ve ***verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesini*** dile getirmektedir.

Parlamento, Ulusal Meclis

Madde 97

Temsilciler Meclisi vergilerin ve diğer mali yükümlülüklerin getirilmesinde yetkilidir.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ancak vergilerin kaldırılması ve değiştirilmesi gibi diğer hususlara yer verilmediği için burada yasallık ilkesine kısmi bir gönderme söz konusudur.

Yerel Hükümetler ve Özerk Yönetimler

Madde 121

Yerel konseyler, yerel vergilerle ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili kanuna uygun olarak ayarlar yapmaya yetkilidir.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerince kullanımına değinen hüküm, kanunun belirlediği sınırlar içinde vergilerle ilgili düzenleme yapma yetkisi vermektedir. Hükümde geçen "kanun" vurgusu vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf niteliğindedir. Devletin üniter yapısı dikkate alındığında yasallık ilkesine yapılan atıf olumsuz bir anlam taşımaktadır.

Belarus Cumhuriyetinin Mali ve Kredi Sistemi

Madde 132/2

Belarus Cumhuriyeti'nin topraklarında birleşik bir mali, vergi, kredi ve para politikası izlenir.

Vergilerin sosyo-ekonomik hayatı düzenlemek amacıyla kullanımını ima eden hüküm vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Belarus Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,506'dır.

6. Bulgaristan Cumhuriyeti

Kronolojik olarak ülkenin dördüncü anayasası olan metin, 12 Temmuz 1991 tarihinde Millet Meclisi tarafından kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Ülkeyi

üniter bir parlamenter cumhuriyet olarak tanımlayan Anayasa'nın 60, 84 ve 141. Maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Vatandaşların Temel Hak ve Görevleri

Madde 60

Vatandaşlar kanunla getirilen vergi ve harçları gelirlerine ve mülklerine orantılı olarak öderler.

Vergisel imtiyazlar veya ek vergiler kanunla tesis edilir.

Hükümde geçen "vatandaşlar" ifadesi vergilemede herhangi bir ayrım yapılmadığını göstermekte ve vergilemede ***genellik ilkesini*** ortaya koymaktadır. Vergi yükümlüsü öznesinin "vatandaş" olması, ***genellik ilkesine*** bir üst seviyede zarar vermektedir. Başka bir deyişle vatandaş olan herkesin vergi yükümlüsü sayılması ***genellik ilkesini*** güçlendirirken vatandaş olmayanların bu hükümde anılmaması ***genellik ilkesini*** zayıflatmaktadır. Hükmün vergilerin kanunla düzenleneceğini belirtmesinin vergileme ilkeleri bakımından karşılığı ise ***yasallık ilkesidir***. Ayrıca vergisel ayrıcalıkların kanunla düzenleneceğini ortaya koyan hüküm, bu düzenlemesi ile vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Ulusal Meclis

Madde 84

Ulusal Meclis vergi koyar ve devlet vergilerinin boyutunu belirler.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükümde vergilerin kaldırılması konusu anılmadığı için yasallık ilkesine yapılan gönderme kısmidir.

Yerel Öz Özerk Yönetimler ve Yerel İdareler

Madde 141

Belediye meclisi yerel vergilerin boyutunu bir prosedür ve kanunla belirlenmiş çerçeve içinde belirler.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri seviyesinde kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Bulgaristan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,843'tür.

7. Çek Cumhuriyeti (Çekya)

16 Aralık 1992 tarihinde Ulusal Konsey tarafından kabul edilen Anayasa, 1 Ocak 1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2016 yılında resmi kısa adı "Çekya"

olarak belirlenen ülkenin siyasi yapısı, üniter özelliktedir. Anayasa'nın 11. maddesi vergilerle ilgili tek anayasal düzenlemeyi yapmıştır.

Temel İnsan Hakları ve Özgürlükler

Madde 11/5

Vergiler ve harçlar sadece yasayla konur.

Hüküm vergilemede evrensel bir kural olan "kanunsuz vergileme olmaz" kuralına atıf yapmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Çekya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

8. Danimarka Krallığı

İlk Anayasası 25 Mayıs 1849 tarihinde kabul eden Danimarka, anayasa kültürünü oluşturan ilk ülkelerden biridir. Günümüzde uygulanmakta olan Anayasa, 28 Mayıs 1853 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa, ülkeyi anayasal monarşi ve parlamenter sistemle yönetilen bir ülke olarak tanımlamaktadır. Danimarka üniter yönetim yapısına sahiptir ve bölüm bölüm başlıklandırılmamış ülke Anayasası'nın 43 ve 46. Maddeleri vergilerle ilgili hükümleri düzenlemiştir.

Madde 43

Kanuni düzenleme olmaksızın vergi koyulamaz,
değiştirilemez ve kaldırılamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını açıkça ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Madde 46/1

Maliye (Bütçe) Kanunu, Meclis (Folketing)
tarafından kabul edilmedikçe vergi salınamaz.

Ülkedeki vergi kanunlarının yıllık bazda uygulamasını bütçe kanununa bağlayan bu hüküm, hem vergilemede ***yasallık ilkesine*** bir kez daha atıf yapmakta hem de vergilemede ***sınırlılık (tahdit) ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Danimarka Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

9. Estonya Cumhuriyeti

20 Ağustos 1991 tarihinde bağımsızlığını kazanan ülke, 28 Temmuz 1992 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa metnine uygun olarak üniter parlamenter sistemle yönetilmektedir. Anayasa'nın 106, 110, 113 ve 157. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Yasama

Madde 106

Vergi, bütçe ve devletin mali yükümlülükleri ile ilgili kanunlar referanduma götürülmez.

Ülkedeki vergilerin kanunla düzenlendiğini belli eden bu hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta ve vergileme yetkisinin açıkça yasama organında olduğunu ortaya koymaktadır. Vatandaşların kamu giderlerinin maliyetini eksik değerlendirmeleri, yani "mali yanılsama" dolayısıyla vergi yükünü azaltmak istemeleri, vergilerin iptalini gündeme getiren olası bir referandumda "kabul" oyu vermelerini sağlayacaktır. Aynı durum popülist politikalar uygulamayı taahhüt eden siyasetçiler için de söz konusu olabilir.

Yasama

Madde 110

Vergi ve bütçe konusundaki kanunlar Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile çıkarılamaz, değiştirilemez veya kaldırılamaz.

Vergileme yetkisi hakkında düzenleme yapan hüküm, vergiler söz konusu olduğunda yürütme organından gelen düzenlemelerin etkisiz kaldığını ifade etmekte ve vasıtalı bir şekilde vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Maliye ve Devlet Bütçesi

Madde 113

Devlet vergileri, harçları, cezalar ve zorunlu sigorta ödemeleri kanunla sağlanır.

Hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** bir kez daha ortaya koymaktadır.

Yerel Hükümet

Madde 157

Yerel bir hükümet kanuna uygun olarak vergi koyma ve toplama hakkına sahiptir.

Yerel yönetim birimlerine vergileme yetkisi veren hüküm, bu kez de vergilemede ***yasallık ilkesini*** yerel yönetimler seviyesinde dile getirmektedir. Devletin yapısı ile birlikte değerlendirildiğinde bu hüküm ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi olarak ele alınır.

Estonya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,381'dir.

10. Finlandiya Cumhuriyeti

11 Temmuz 1999 tarihinde yürürlüğe giren Finlandiya Anayasası, 2011 yılında kısmen değiştirilmiştir. Finlandiya üniter yapılı bir ülkedir. Ülke Anayasası'nın 81 ve 121. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Devlet Maliyesi

Madde 81

Vergiler, mükellefiyet ve vergi miktarı ile ilgili gerekçelerin, vergiye tabi olan kişi ve kuruluşlar için yasal çözüm yollarının yer aldığı kanunla yönetilir.

"Kanunsuz vergileme olmaz" kuralını dile getiren hüküm, vergi yargısını da kapsayacak şekilde vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

İdare ve Özerk Hükümet

Madde 121

Belediyeler belediye vergileri koyma hakkına sahiptir. Vergi yükümlüğüyle ilgili genel ilkeler, vergiyle ilgili gerekçeler ve vergiye tabi kişi ve kuruluşlar için yasal çözüm yolları bir kanunla belirlenir.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerine devrini düzenleyen hüküm, başlangıçta vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmekte devamında ise vergi sorunlarını çözüm yollarının kanunla belirleneceğini dile getirerek ***yasallık ilkesine*** tekrardan atıf yapmaktadır.

Finlandiya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

11. Fransa Cumhuriyeti

Milli Kurucu Meclis tarafından 29 Eylül 1946 tarihinde kabul edilen Fransa Anayasası, 13 Ekim 1946 tarihinde yapılan referandum sayesinde seçmenlerce tasdik edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Fransa üniter yönetim yapısına sahiptir ve vergilere dair hükümler ülke Anayasa'nın 34 ve 72. maddelerinde düzenlenmiştir.

Parlamento ve Hükümet Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 34

Tüm vergi türlerinin toplanması ile ilgili yöntemler, vergi tabanı ve oranları ile ilgili kurallar kanunla yapılır.

Hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve somut olarak vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Bölgesel Topluluklar Üzerine

Madde 72/2

Bölgesel topluluklar yasal hükümlerle belirlenmiş şartlar altında özgür olarak düzenledikleri gelirlerden faydalanırlar. Her türlü verginin gelirlerini kısmen veya tamamen alabilirler. Değerleme esaslarını ve oranlarını belirleme konusunda kanun tarafından ve yine kanunla belirlenen sınırlar dahilinde yetkilendirilebilirler.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen madde, yerel yönetimlere yetki devri yapmak yerine kanunun belirlediği doğrultuda vergi hasılatından pay alınmasını düzenlemektedir. Hükmün vergilemede değerleme esaslarını belirleme konusunda kanunu referans alması vergilemede ***yasallık ilkesine*** tekrardan atıf yapıldığını göstermektedir.

Fransa Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

12. Hırvatistan Cumhuriyeti

Hırvatistan üniter yönetim yapısında sahiptir. Ülke Anayasası 22 Aralık 1990 tarihinde yürürlüğe girmişse de 1997, 2000, 2001, 2013 ve 2014 yıllarında kısmen değiştirilmiştir. Anayasa'nın 51. maddesi vergilere dair düzenleme yapmıştır.

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar

Madde 51

Herkes ekonomik kapasitelerine göre kamu giderlerinin ödemesine katılmalıdır.

Vergi sistemi eşitlik ve adalet ilkesine dayalıdır.

Hükümde geçen "herkes" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapıldığının açık kanıtıdır. Ayrıca "ekonomik kapasitelerine göre" ifadesi ülkede "mali güce" göre vergilemenin esas alındığını ve vergilemede ***adalet ilkesine*** riayet edildiğini göstermektedir. Bununla birlikte verginin kamu giderlerini karşılamak için alındığına işaret eden hüküm, ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. "Vergi sisteminin eşitlik ve adalete dayalıdır" ifadesi ise vergilemede ***adalet ilkesinin*** esas alındığını göstermektedir.

Hırvatistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,972'dir.

13. Hollanda Krallığı

1815 yılından bu yana yürürlükte olan Hollanda Anayasası, halen uygulanmakta olan en eski üçüncü anayasadır. 11 Ekim 1848 tarihinde revize edilen Anayasa, ülkede meşruti monarşiye dayalı bir parlamenter demokrasi sistemi kurmuştur. Anayasa'nın 1, 40 ve 132. maddeleri vergilerle ilgili hükümleri düzenlemiştir.

Temel Haklar

Madde 1

Hollanda'daki tüm insanlar eşit şartlarda eşit muamele görür.

Vatandaşı olsun olmasın ülkedeki herkese eşit muamele yapılacağını belirten hüküm, genel bir hukuk ilkesi olan ***kanun önünde eşitlik ilkesini*** dile getirmektedir. Kanun önünde eşitlik ilkesi, pek tabi ki vergi kanunlarını da kapsadığı için hükmün vasıtalı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yaptığı da söylenebilir. "Eşit şart eşit muamele" düsturu, tersten okunduğunda "farklı şartlarda olanların farklı muamele görmesi" şeklinde ifade edilebilir. Böylelikle farklı durumda olanlar için farklı vergisel imtiyazların getirilmesi anayasal bir hak olarak görüleceğinden üst seviyede ***genellik ilkesini*** esnettiği, alt seviyede ise ***genellik ilkesini*** güçlendirdiği söylenebilir.

Hükümet

Madde 40

Parlamento Kanununa uygun olarak Kral, Devletten yıllık ödemeler alır. Kraliyet üyelerinden kimlere ödeme yapılacağı Parlamento Kanunu ile belirlenir. Krala ve Kraliyet üyelerine görevleri dolayısıyla devlet tarafından yapılan ödemeler gelir vergisinden muaftır. Ayrıca Kral veya varisi tarafından Kraliyet Ailesi tarafından miras veya hediye olarak alınan her şey veraset vergisinden, transfer vergisinden veya intikal vergisinden istisnadır.

Kral'a ve kraliyet ailesine yapılacak ödemelerin ancak ve ancak yasama organının yasal düzenlemeleri sayesinde mümkün olduğunu ortaya koyan hükmün devamında vergilemede ***genellik ilkesi*** esnetilmektedir. Anayasanın ilk maddesinde vurgulanan eşit tüm insanların eşit muamele görmesi ilkesi burada dikkate alınmaksızın Kral ve Kraliyet üyeleri ülkedeki diğer tüm insanlardan farklı bir yere konumlandırılmıştır. Gelir durumu dikkate alınmaksızın gelir vergisinden muaf tutulması ***adalet ilkesinin*** de esnetilmesi olarak yorumlanabilir.

İller, Belediyeler, Su Kurulları ve Diğer Kamusal Organlar

Madde 132/6

İllerin ve belediyelerin idari organları tarafından vergi konulabilir ve bunların merkezi hükümetle olan mali ilişkileri Parlamento Kanunu ile düzenlenir.

Hüküm, vergileme yetkisinin kullanımını ve yerel yönetim birimlerine devrini düzenlemekte ve yerel vergileme yetkisi verilerek vergilemede ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir.

Hollanda Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,104'tür.

14. İspanya Krallığı

İspanya'da 1939-75 arasını kapsayan dikta rejimi, diktatör Franco'nun ölümü sonrasında yerini demokratik bir rejime bırakmıştır. 1977 yılında yapılan seçimler sonrasında oluşturulan Parlamento, o dönemde Kurucu Meclis olarak görev yapmış ve hazırladığı anayasa taslağını 31 Ekim 1978 tarihinde kabul etmiştir. Kral tarafından da onaylanan Anayasa, 29 Aralık 1978 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 31 ve 133. Maddeleri vergilere dair hükümlere yer vermiştir.

Vatandaşların Hak ve Görevleri

Madde 31

Herkes, eşit ve artan oranlı vergilendirme ilkelerinin temel alındığı adil bir vergilendirme sistemi içinde ve müsadere boyutuna varmayacak şekilde, ekonomik kapasitelerine uygun olarak kamu harcamalarının sürdürülmesine katkıda bulunurlar.

Kamusal amaçlar için kişisel veya mülke dayalı katkılar sadece kanuna uygun olarak konulur.

Hükümde geçen "herkes" ifadesinin vergileme ilkeleri açısından karşılığı ***genellik ilkesidir***. "Artan oranlı vergilendirme" ifadesi ise ödeme gücünü esas aldığından vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükümde geçen "müsadere boyutuna varmayacak" ifadesi ise vergi sisteminde ***ölçülülük ilkesinin*** benimsenmesine işaret etmektedir. Hükmün devamında geçen "kamu harcamalarının sürdürülmesi" ifadesiyle ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** ve "kamusal amaçlar" vurgusuyla vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün son kısmı ise "kanunsuz vergi olmaz kuralını" ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi

Madde 133

1. Vergi koymadaki asli yetki, kanun yoluyla, devlete aittir.

2. Özerk topluluklar ve yerel kurumlar Anayasaya ve kanunlara uygun olarak vergi koyabilir.

3. Devlet vergilerini etkileyen herhangi bir mali fayda [mali imtiyazlar] kanunla oluşturulur.

4. Kamu İdareleri sadece kanuna uygun olarak mali yükümlülük sözleşmeleri yapabilir ve harcama gerçekleştirebilir.

Birinci bentte vergi koyma yetkisinin devlete ait olduğu belirtilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmaktadır. İkinci bentte vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerine devri düzenlenmekte ve devredilen yetkinin de kanunlara uygun olması vurgulanarak ***yasallık ilkesine*** tekrardan atıf yapılmaktadır. Üçüncü bentte vergisel imtiyazların kanunla oluşturulması gereği ortaya konulmakta ve böylece hem ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmakta hem de vergilemede **genellik ilkesi** esnetilmektedir. Dördüncü ve son bentte ise yerel yönetimlere devredilen vergileme yetkisinin yine kanuna uygun kullanımı hatırlatılmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** bir kez daha atıf yapılmaktadır.

İspanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru, 5,088'dir.

15. İsveç Krallığı

İsveç, meclis sistemine sahip, meşruti monarşi ile yönetilen bir ülkedir. 1974 yılında kabul edilen ve 2002 yılında kısmi değişiklik yapılan ülke Anayasası hala yürürlüktedir. İsveç Anayasası, bölüm bölüm düzenlenmiş ve maddeleri her bir bölüme özgü olacak şekilde sıralanmıştır. Anayasa'nın 1, 2, 8, 9 ve 14. bölümlerinde vergilerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Hükümet Yapısının Temel İlkeleri

Bölüm 1, Madde 4/2

Parlamento kanun çıkarır, devlet vergilerini belirler ve devlet fonlarının nasıl kullanılacağına karar verir.

Hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilerin kanunla düzenleneceğini belirterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Hükümet Yapısının Temel İlkeleri

Bölüm 2, Madde 10/2

Vergi yükümlülüğünü ortaya çıkaran durumlar meydana geldiği zaman yürürlükte olan bir hükmün izin vermesi dışında hiçbir vergi koyulamaz. Parlamento acil bir neden gördüğünde, burada belirtilen bir hüküm yürürlükte değilse bile, Hükümetin veya Parlamentonun bir komisyonu tarafından bir teklif gelmesi şartıyla vergi koyabilir.

Kanunların zaman bakımından uygulamasını düzenleyen hüküm, vergi kanunlarının çıkarıldıkları dönemin sonrasını bağladıklarını ima etmekte ve ***vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün devamında ise olağanüstü durumlarda uygulanacak vergilerin de kanunla düzenlenmesi gerektiğini vurgulamakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Kanuni İşler ve Diğer Hükümler

Bölüm 8, Madde 2

Yerel vergilerle ilgili hükümler kanunla düzenlenir.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Kanuni İşler ve Diğer Hükümler

Bölüm 8, Madde

Parlamento gümrük vergileri dışında kalan vergiler konusundaki hükümlerle ilgili olarak Hükümete düzenleme yapma yetkisi veremez.

Hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğuna işaret etmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** tekrardan gönderme yapmaktadır.

Mali Yetki

Bölüm 9, Madde 1

Parlamento vergileri ve mali yükümlülükleri belirler ve ulusal bütçeyi onaylar.

Bütçenin yasama organının tasarrufu olduğunu belirten hüküm, vergileme yetkisinin de yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** bir kez daha gönderme yapmaktadır.

Yerel Otoriteler

Bölüm 14, Madde 4

Yerel otoriteler işlerinin yönetimi için vergi koyabilirler.

Hüküm, yerel yönetim birimlerine yerel vergileme hususunda yetki devri yapmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca alt düzeyde ***vergilerin kamu giderlerine katılma karşılığı olarak salındığı ilkesine*** de göndermede bulunmaktadır.

İsveç Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,112'dir.

16. İsviçre Konfederasyonu

İsviçre'de üzerinde otuz yıla yakın çalışılan anayasa tasarısı, 18 Nisan 1999 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Yirmi altı kantondan oluşan İsviçre Konfederasyonu'nun hukuksal çerçevesini çizen Anayasa, vergilerle ilgili olarak en geniş düzenleme yapan anayasal metinlerden biri olma özelliği taşımaktadır. İsviçre Federal Anayasası'nın 59, 85, 86, 100, 106, 112, 127, 128, 129, 132, 134, 135 ve 164. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere oldukça detaylı bir şekilde yer vermiştir.

Güvenlik, Ulusal Savunma, Sivil Savunma

Madde 59/3

Askerlik veya buna alternatif bir hizmet yapmayan her İsviçreli erkek vergi ödemekle yükümlüdür. Bu vergi Konfederasyon tarafından konur ve Kantonlar tarafından değerlendirilir ve toplanır.

Dikkat edilecek olursa hüküm, geçmiş dönemlerde uygulanan ve bir tür baş vergisi olma özelliği gösteren ayni verginin, nakdi vergiye dönüştürülmesini düzenlemektedir. Bu, aynı zamanda şer'i vergilerden olan cizyeye de benzerlik göstermektedir. Bu verginin Konfederasyon'un yetkisine bırakılmış olması ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapıldığını göstermektedir. Söz konusu verginin ödeyen için birebir karşılığının bulunması, vergilemede ***yararlanma ilkesine*** bağlı kalındığı anlamına gelmektedir. Ayrıca söz konusu mükelleflerin erkekler olarak sınırlandırılması üst seviyede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Alt seviyede değerlendirildiğinde tüm erkeklerin mükellef sayılması ise ***genellik ilkesini*** güçlendirmektedir. Son olarak, burada askerlik dışında alternatif bir hizmetin de yapılabileceği ifade edildiğinden angarya gibi zorunlu çalışmaya tabi olabilmesinin önü açılmaktadır. Zira burada ödeme gücü, asgari geçim standardı gibi başka bir vergileme ilkesine atıfta bulunulmamaktadır.

Kamu Yapı İşleri ve Ulaşım

Madde 85

1. Konfederasyon, ağır araç trafiğinin kamusal bir maliyet oluşturduğunda ve bunun herhangi bir vergi veya ücretle karşılanmadığı yerlerde tonaj veya kapasiteye göre mali yükümlülük getirebilir.

2. Elde edilen net gelir karayolu trafiği ile alakalı ortaya çıkan maliyetleri karşılamak için kullanılır.

3. Kantonlar net gelirden pay alır.

Birinci bentte taşımacılık faaliyetleri ile ilgili olarak vergileme yetkisinin kullanımı düzenlemekte ve vergileme de ***yasallık ilkesine*** gönderme

yapılmaktadır. Yasallık ilkesine göndermede bulunmakla birlikte araç trafiğinin hedef alınması verginin düzenleme aracı olarak kullanıldığını ve dolayısıyla ilgili ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunduğunu gösterir. Ayrıca burada bahsedilen vergilemenin aşırı kamusal hizmet kullanımını konu alması ***verginin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesi*** ile ilişkilendirilmesini sağlamaktadır. İkinci bentte söz konusu vergilerden elde edilen hasılatın karayollarında oluşan maliyetleri karşılamak için alındığı vurgulanmakta ve ***tahsis ilkesinin*** geçerli olacağı belirtilmektedir. Üçüncü bent ise bu verginin idareler arası paylaşımını düzenlemektedir.

Kamu Yapı İşleri ve Ulaşım

Madde 86/1

Konfederasyon motor yakıtları üzerine tüketim vergisi koyabilir.

Konfederasyon'un vergileme yetkisi vurgulanmakta ve vergileme de ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Motor yakıtlarının sebep olduğu çevre kirliliği üzerinde durulur ve getirilen vergilerin de bu kirliliği azaltmak için kullanıldığına işaret edilirse, hükmün vergileme de ***müdahale ilkesi*** ile de alakalı olduğu söylenebilir.

Ekonomi

Madde 100/5

Ekonomik durumu istikrara kavuşturmak için, Konfederasyon geçici ek yükümlülükler veya federal vergilere indirimler uygulayabilir. Toplanan fonlar elde tutulur. Toplanan fonların geri ödenmesi durumunda doğrudan vergiler bireysel olarak geri ödenir, dolaylı vergiler ise indirim sağlamak veya istihdam yaratmak için kullanılır.

Konfederasyonun vergileme yetkisine bir kez daha dikkat çeken hüküm, böyle yaparak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakta ve verdiği "ekonomik istikrar" vurgusu ile vergilerin toplum hayatını düzenlemek için kullanımına dikkat çekerek vergilemede ***müdahale ilkesine*** değinmektedir. Hükmün sonunda geçen "istihdam yaratmak için kullanılır" vurgusu ise vergi hasılatının kullanım yerine işaret ettiğinden vergilemede ***tahsis ilkesine*** yapılan bir tür gönderme niteliğindedir.

Ekonomi

Madde 106/2:

Konfederasyon gazinolara lisans verir. Gazinoların brüt kumar gelirinin yüzde 80'ini geçmemek üzere vergi koyar. Bu vergi geliri yaşlılık, ölüm ve sakatlık sigortasının fonlanması için kullanılır.

Alışıldığı üzere hüküm Konfederasyon'un vergileme yetkisine bir kez daha dikkat çekmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Kumar gelirlerine yüzde 80 ile sınırlı olacak şekilde vergi konulması ise vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** atıftır. Burada geçen yüzde 80'e varan vergi oranının ne derece ölçülü olduğu elbette ki tartışmalıdır. Muhtemelen verginin bu kadar yüksek olabilmesi kumarın demerit bir mal olma özelliğinden ileri gelmektedir. Bu oranın yüksekliği sektör etkileme kapasitesi bakımından ***müdahale ilkesine***, yatırımlar üzerinde saptırıcı etki meydana getirebilmesi bakımından da ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Ayrıca kumardan elde edilen vergilerin kullanım yerlerinin belirlenmiş olması, hükmün vergilemede ***tahsis ilkesini*** ortaya koyduğunu göstermektedir.

Konut, İstihdam, Sosyal Güvenlik ve Sağlık

Madde 112/5

Federasyondan yaşlılık, ölüm ve sakatlık sigortası için yapılacak sübvansiyonlar öncelikle tütün, damıtılmış içkiler ve kumarhane gelirleri üzerinden alınan vergilerle yapılır.

Hüküm, topluma çeşitli riskler yükleyen mal ve faaliyetlerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin kullanım yerini düzenlemekte ve ***tahsis ilkesini*** gündeme getirmektedir. Ayrıca hükmün negatif dışsallıkları azaltmaya yönelik çabası, vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapıldığını göstermektedir.

Mali Sistem

Madde 127

1. Herhangi bir verginin temel yapısal özellikleri, yükümlü olanları, konusu ve değerlendirilmesi kanunla düzenlenir.

2. Verginin doğası izin verdiğinde, vergilemenin genel ve tekdüze olması ilkeleri ile ödeme gücü ilkesi uygulanır.

Birinci bentte vergilere ait hususların kanunla düzenleneceği belirtilerek vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmuştur. İkinci bentte ise diğer ülke anayasalarından farklı olarak doğrudan doğruya vergileme ilkelerinden bazıları sayılmaktadır. Bu ilkeler sırasıyla; vergilemede ***genellik ilkesi***, ***kanun önünde eşitlik ilkesi*** ve "ödeme gücü" vurgusu ile belirtilen ***adalet ilkesidir***.

Mali Sistem

Madde 128

1. Konfederasyon gerçek kişilerin geliri üzerine en fazla yüzde 11,5; tüzel kişilerin net karının üzerine de en fazla yüzde 8,5 doğrudan vergi koyabilir.

2. Konfederasyon vergi oranlarını sabitlerken kanton ve komünler tarafından konulan doğrudan vergilendirme yükünü de dikkate almalıdır.
3. Enflasyon nedeniyle gerçek kişiler için artan vergi yükünün sonuçlarını telafi etmek için düzenli revizyonlar yapılır.
4. Doğrudan vergiler, kantonlar tarafından değerlendirilir ve toplanır. Brüt vergi gelirinin en az yüzde 17'si kantonlara tahsis edilir. Mali dengeleme gerektirdiğinde bu oran yüzde 15'e indirilebilir.

Birinci bentte ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılarak Konfederasyon'un vergileme yetkisi hatırlatılmakta ve gelir üzerine yüklenecek vergilere yüzdesel bakımdan sınırlama getirilmektedir. Mali kural olma özelliği gösteren bu sınırlamaların vergileme ilkeleri bakımından karşılığı, vergilemede ***ölçülülük ilkesidir***. İkinci bentte Konfederasyon'un getireceği vergiler için yerel vergilerin sebep oldukları yükün hesaba alınması istenmekte ve yine ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Üçüncü bentte enflasyonun sebep olacağı vergi yükü artışı hatırlatılmakta ve bu artışın telafisi için düzenlemeler yapılması gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla hüküm, vasıtalı olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** hizmet ettiği söylenebilir. Dördüncü ve son bentte ise vergi hasılatının idareler arasında bölüşümü düzenlenmektedir.

Mali Sistem

Madde 129

Konfederasyon koyduğu vergilerle birlikte kanton ve komünler tarafından konulan doğrudan vergilerin uyumu için ilkeler oluşturur. Uyum; vergi yükümlülüğünü, vergi konusunu, vergi dönemini, usul hukukunu ve vergi suçlarını kapsamalıdır. Vergi dilimleri, vergi oranları ve vergi indirimleri ise uyum kapsamında olmayan konulardır. Konfederasyon haksız vergi avantajlarını engellemek için düzenlemeler yapabilir.

Madde vergileme yetkisinin yönetim birimleri tarafından kullanımına bağlı olarak oluşabilecek farklılıkların uyumlu hale getirilmesi hususunda Konfederasyon'a yetki vermekte ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesine*** bir kez daha gönderme yapmaktadır. Ayrıca yerel vergilerin ayrımcılık yapılmadan kullanımını düzenleyen bu hüküm, vergi rekabetini engellemekte ve vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Mali Sistem

Madde 130

Konfederasyon kişisel kullanım için olanları ve ithal edilenleri de dahil olmak üzere mal arzı ve hizmet sunumu üzerine maksimum yüzde 6,5 ile minimum yüzde 2,0 arasında olmak üzere katma değer vergisi koyabilir. Konaklama hizmetleri için de aynı sınırlar içinde vergilendirme yapılabilir.

Konfederasyon'un vergileme yetkisine değinen ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapan hüküm, bundan ayrı olarak uygulanacak verginin oranı hususunda alt ve üst sınırlar belirlemekte ve vergilemede ***ölçülülük ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Mali Sistem

Madde 131

Konfederasyon tütün ve tütün ürünleri, damıtılmış içkiler, bira, otomobil ve otomobil parçaları, petrol, diğer mineral yağlar, doğal gaz ve bu kaynakların rafine edilmesiyle elde edilen ürünler, motor yağı üzerinde özel tüketim vergileri düzenleyebilir. Motor yağları üzerine ek tüketim vergisi konulabilir. Kantonlar damıtılmış içkilerden elde edilen net gelirin yüzde 10'unu alır. Bu fonlar madde bağımlılığının nedenleri ve etkileriyle mücadelede kullanılmalıdır.

Öncelikle bu hüküm, daha önce de olduğu gibi Konfederasyon'un vergileme yetkisine değinmekte ve ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükümde sayılan malların özellikleri ele alındığında ağırlıklı grubun demerit mallar olduğu görülür. Hatırlanacak olursa devletin negatif dışsallığa sebep olan ve hem kullanıcı kişi hem de o kişinin yaşadığı sosyal ortamı olumsuz etkileyen bu malları yoğun şekilde vergilendirmesi, kaynak tahsisinde etkinlik amacına yöneliktir. Dolayısıyla vergilerin böylesi bir amaç için kullanımının vergileme ilkelerindeki karşılığı ***müdahale ilkesidir***. Ayrıca hükmün son kısmında yer alan ve sayılan vergilerden elde edilen hasılatın belli bir amaç için kullanımını belirten bölümü, vergilemede ***tahsis ilkesine*** atıf niteliğindedir. Sayılan sektörlere ek verginin konulabileceği yatırım tercihleri üzerinde saptırıcı etki gösterebileceğinde ***tarafsızlık ilkesini*** esnettiği söylenebilir.

Mali Sistem

Madde 132

1. Konfederasyon menkul kıymetler, sigorta primleri ve ticari senetler üzerine damga vergisi koyabilir. Mülkiyet ve ipotek (mortgage) işlemlerine ilişkin tapular damga vergisinden muaftır.

2. Konfederasyon sabit olmayan sermaye varlıkları, piyango kazançları ve sigortadan sağlanan menfaatler üzerine stopaj vergisi koyabilir. Vergi gelirinin yüzde 10'u kantonlara tahsis edilir.

Birinci bentte vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmakta ve muafiyet kurumuna değinilerek vergilemede ***genellik ilkesi*** esnetilmektedir. İkinci bentte ise birinci bentte olduğu gibi yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme

yapılmakta ve ülkenin mali tevzin kurallarına uygun olarak vergi gelirlerinin idareler arasında dağıtımı düzenlenmektedir.

Mali Sistem

Madde 134

Federal mevzuatla katma değer vergisine, özel tüketim vergilerine, damga vergisine veya stopaj vergisine tabi olan veya bu vergilerden muaf olan hiçbir konu ve kişi, kanton veya komünler tarafından vergilendirilemez.

Hüküm vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmakta ve vergileme yetkisinin kullanımı bakımından federal mevzuatın getirdiği düzenlemeleri yerel düzenlemelerden üstün tutulduğunu ortaya koymaktadır. Devlet yapısı gereği böyle bir sınırlama ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Mali Sistem

Madde 135/1

Konfederasyon hem kendi ile Kantonlar arasında hem de Kantonlarla Kantonlar arasında mali kaynak ile mali yükün eşit olarak dengelenmesi için yasal düzenlemeler yapar.

Hüküm, Konfederasyon'un vergileme yetkisini bir kez daha vurgulamakta ve böyle yaparak vergilemede ***yasallık ilkesini*** gündeme getirmektedir. Hükümde geçen "mali yükün eşit olarak dengelenmesi" ifadesi ise vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Yetkiler

Madde 164/1

Yasal kurallar için bağlayıcı olan tüm önemli hükümler Federal bir kanun formuyla belirlenir. Bunların içinde vergi yükümlülüğü, vergilerin ve harçların konusu ile değerlendirmesinin de bu önemli hükümler arasında yer almaktadır.

Hüküm doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

İsviçre Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 16,775'tir.

17. İtalya Cumhuriyeti

İkinci Dünya Savaşı'nın bitimi olan 1945 yılında diktatör Mussolini'nin yakalanarak kurşuna dizilmesi sonrasında ülke yeni bir döneme girmiştir. Kurucu Meclis, 22 Aralık 1947 tarihli oturum sonrasında anayasa metnini onaylanmış ve ülke Anayasası, 27 Aralık 1947 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yapılı bir ülke olan İtalya'nın Anayasası'ndaki 20, 53, 75, 81, 117, 119 ve 120. maddeler vergilere ait hükümlere yer vermiştir.

Vatandaşların Hak ve Görevleri

Madde 20

[…] dini faaliyetleri olan kuruluşlara özel sınırlamalar ve vergi yükü getirilemez.

Vergilemede ***genellik ilkesine*** hizmet eden bu hüküm, dini kuruluşların vergileme bakımından ayrıcalıklı olmadığını ortaya koymaktadır. Hatırlanacak olursa genellik ilkesi gereği vergilemede din, dil, ırk, sınıf, zümre ve cinsiyet gibi ayrımlar yapılamamaktadır.

Siyasi Hak ve Görevler

Madde 53

Her kişi, kendi kapasitesi ölçüsünde kamu harcamalarına katkıda bulunur. Vergi sistemi aşamalı olacaktır.

Hüküm, "her kişi" ifadesi ile ***genellik ilkesine***, "kendi kapasitesi ölçüsünde" ifadesi ile ödeme gücü ve vergilemede ***adalet ilkesine***, "kamu harcamalarına katkıda bulunur" ifadesi ile ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** doğrudan atıf yapmaktadır. Hükmün devamında yer alan "vergi sistemi aşamalı olacaktır" ifadesi ise vergilemede artan oranlılığa yer verileceği anlamına gelmektedir. Vergilemede artan oranlılığın hizmet ettiği ilke, ***adalet ilkesidir***.

Yasama Süreci

Madde 75

Vergi, bütçe, genel veya özel af veya bir uluslararası antlaşmayı onaylayan bir kanun hakkında referanduma gidilemez.

Vergilere ait hususların kanunla düzenleneceğini ortaya koyan hüküm, doğrudan doğruya ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Referandum yoluyla mükelleflerin kendilerine yüklenen vergilerden kurtulma eğiliminin yüksek olabileceği hesaba katılacak olursa, ilgili hükmün bir tür tedbir amacı taşıdığı söylenebilir.

Yasama Süreci

Madde 81

Parlamento her yıl Hükümetin sunduğu bütçe ve kesin hesapları onaylar. Geçici bütçe ancak kanunla olabilir ve dört aylık bir dönemi geçemez. Bütçe kanunu ile yeni vergi ve masraflar konamaz. Yeni ve artırılmış masraflar içeren herhangi bir diğer kanunun, bu giderlerin karşılığını göstermesi gerekir.

Bütçe kanununa dair hükümler içeren bu maddenin sondan bir önceki bölümünde bütçe kanunu ile mükelleflere yeni bir vergi yüklenemeyeceği ifade edilmiştir. Bu haliyle hüküm, bir bütçe prensibi olan "tahdit" kuralına atıf yapmaktadır. Hükmün son bölümünden çıkan anlam, yeni vergilerin özel bir kanun vasıtasıyla düzenlenmesi gerektiğidir. Bu ise, vergilemede ***yasallık ilkesine*** yapılan bir tür göndermedir.

Bölgeler, İller, Belediyeler

Madde 117

Aşağıdaki konularda kanun yapma yetkisi sadece Devlete aittir:

[…]

Para birimi, tasarrufların korunması ve mali piyasalar, rekabetin korunması, döviz kuru sistemi, devlet vergi ve muhasebe sistemleri, mali kaynakların istikrarı.

[…]

Vergilerle ilgili düzenlemelerin sadece ve sadece devlet, yani parlamento tarafından yapılabileceğini ifade eden bu hüküm, doğrudan doğruya vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmaktadır.

Bölgeler, İller, Belediyeler

Madde 119

1- Belediyeler, iller, büyük şehirler ve bölgeler gelir ve harcama özerkliğine sahiptirler.

2- Belediyeler, iller, büyük şehirler ve bölgeler bağımsız mali kaynaklara sahiptir.

3- Bunlar, Anayasaya ve devletin mali (vergi) sisteminin koordinasyon ilkelerine uyumlu olarak vergi koyar ve kendi gelirlerini toplarlar. Kendi bölgeleriyle ilgili vergi gelirlerini paylaşırlar.

4- Devlet mevzuatı kişi başına vergilendirilebilir kapasitesi düşük olan bölgeler için –tahsis kısıtlaması olmaksızın- bir dengeleme fonu sağlar.

Yerel yönetim birimlerine "mali özerklik" tanıyan bu madde, Anayasa ve mali sisteme uygun olmak koşuluyla yerel yönetimlerin vergileme yapabileceğini vurgulamaktadır. Yerel yönetimlere vergileme yetkisi veren bu hüküm, belli ölçülerde vergilemede ***yasallık ilkesini*** yumuşatmaktadır. Vergileme kapasitesi düşük olan bölgelere sağlanacak fon, esasta vergilemede adalet ilkesine göndermede bulunmaktadır. Zira ifade zımnen mükelleflerin mali zorlamaya tabi tutulmaması gerektiği, vergileme kapasitesinin zorlanmaması gerektiğine göndermede bulunmaktadır.

Bölgeler, İller, Belediyeler

Madde 120

Bölgeler, bölgeler arasında ithalat, ihracat ve transit vergileri koyamaz veya serbestçe gidiş ve gelişe, kişilerin veya malların bölgeler arasındaki dolaşmasına herhangi bir şekilde engel olacak tedbirler alamaz.

Bölge yönetimlerine aktarılan vergileme yetkisinin bölgeler arası ticaret ve yerleşim için kullanılamayacağını ifade eden hüküm, mali özerkliğin sınırını çizmekte ve bölgelerin vergiler vasıtasıyla sebep olacağı saptırıcı etkileri engellemektedir. Vergilerin saptırıcı etkilerinin engellenmesi, vergilemede ***tarafsızlık ilkesi*** olarak ele alınmaktadır. Mal ve emek gücünün dolaşımına engel olmayacak vergi sistemi aynı zamanda mal ve emek gücünün mobilitesi kapsamında ***müdahale ilkesinin*** tamamen esnetilmiş olacağının da kabulüdür. Esasında uygulama bazında değerlendirildiğinde ***tarafsızlık ilkesi*** ile müdahale ilkesi birbirine karşıt iki durumu ifade ettikleri söylenebilir.

İtalya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,705'tir.

18. İzlanda

20 Mayıs 1944 tarihinde başlayan dört günlük referandum sonrasında yeni Anayasası'nı onaylayan ülke, 17 Haziran 1944 tarihinde monarşiyi ortadan kaldırmış ve cumhuriyeti ilan etmiştir. İzlanda var olan Anayasa'nın değişimini gündeme getiren ve günümüzde dünyanın ilk online anayasa taslağını hazırlayan ülkesidir. Üniter yapılı bir ülke olan İzlanda'nın mevcut Anayasası'ndaki 40 ve 77. maddeler vergilere ait hükümler içermektedir. Anayasa'da bölümleme yapılmamıştır.

Madde 40

Kanun dışında vergi koyulmaz, değiştirilmez veya kaldırılmaz.

Vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getiren bu hüküm, kanunla gelen bir verginin yine bir kanunla değiştirileceği veya yürürlükten kaldırılacağını belirterek vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğuna gönderme yapmaktadır.

Madde 77

Vergiyle ilgili hususlar kanunla düzenlenir. Vergi koyma, vergiyi değiştirme veya vergiyi kaldırma yetkisi kamu makamlarına verilmez.

Vergi yükümlülüğünün esas alındığı olaylar gerçekleştiği zaman kanun tarafından konulmasına izin verilmedikçe vergi konulmaz.

Dikkat edilecek olursa bu madde hükümleri de tekrardan vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapmaktadır. Devletin siyasi yapısı dikkate alındığında yasama organı dışında hiçbir idareye vergi konusunda yetki vermemesi katı bir merkeziyetçiliği benimsediği ve bu yönüyle vergilemede ***yasallık ilkesini*** güçlendirdiği ifade edilebilir. Hükmün devamında ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanında toplanmasına izin verilen vergilerin toplanabileceği ifade edilmekte ve vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesine göndermede bulunmaktadır.

İzlanda Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,593'tür.

19. Karadağ

19 Ekim 2007 tarihinde Karadağ Kurucu Parlamentosu tarafından üçte iki oy çokluğu ile kabul edilen Anayasa, 22 Ekim 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Karadağ Anayasası'nın 142. maddesi vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Ekonomik Sistem

Madde 142

Devlet vergiler, yükümlülükler ve diğer gelirlerle finanse edilir. Herkes vergiler ve diğer yükümlülükleri öder. Vergiler ve diğer yükümlülükler kanunla konur.

Sırasıyla ele alacak olursak hüküm öncelikle devletin finansmanına değinmekte ve ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün devamında geçen "herkes" ifadesi ise vergilemede ***genellik ilkesini*** ortaya koymaktadır. Hükmün sonunda ise "kanunsuz vergi olmaz" kuralı anılmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Karadağ Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,170'tir.

20. Kuzey Makedonya Cumhuriyeti

1991 yılında bağımsızlığını ilan eden ülke, Yunanistan'ın itirazı sonucunda Birleşmiş Milletler Cemiyeti'ne "Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti" adıyla üye olmuştur. Makedon ve Yunanistan hükümetlerinin 12 Haziran 2018 tarihinde anlaşması üzerine ülke bugünkü adını almıştır. Makedonya Anayasası'nın 33 ve 68. maddeleri vergilere dair hükümlere yer vermiştir.

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar

Madde 33

Herkes vergi ve diğer kamusal katkıları ödemek ve kanunla belirlenen kamu harcamalarının finansmanında pay sahibi olmak zorundadır.

Öncelikle hükümde geçen "herkes" ifadesi, vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Verginin egemenlik teorisine göre cebri bir ödeme aracı olduğunu ortaya koyan hükmün devamında geçen "kanunla belirlenen" ifadesi de vergilemede ***yasallık ilkesini*** referans almaktadır. Ancak dikkat edilecek olursa kanun yoluyla belirlenecek hususun kamu harcamaları olduğu görülecektir. Başka bir deyişle harcamaların belirlenmesi kanunla olacağı hüküm altına alınmış olsa da bunun finansman aracı olan vergilerin kanuniliğine herhangi bir atıf yapılmamaktadır. Son olarak vergileri kamu harcamalarının finansman aracı olarak gören hüküm, ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** de gönderme yapmaktadır.

Devlet Otoritesinin Örgütlenmesi

Madde 68

Vergilerin ve ücretlerin belirlenmesi Makedonya Cumhuriyeti Meclisinin yetkileri arasındadır.

Hüküm vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. "Vergilerin belirlenmesi" ifadesi vergi koyma, kaldırma ve değiştirme gibi tüm halleri kapsaması ***yasallık ilkesine*** yapılan göndermeyi güçlendirmektedir.

Makedonya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,604'tür.

21. Letonya Cumhuriyeti

Letonya Anayasası, 15 Şubat 1922 tarihinde serbestçe seçilen Anayasa Meclisi'nde kabul edilmiş ve 7 Kasım 1922 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yapılı ülkenin Anayasası halen yürürlükte olan en eski anayasalardan biridir. Anayasa'nın 73. maddesi vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Yasama

Madde 73

Bütçe ile borçlanma, vergi, gümrük vergileri ve demiryolu tarifeleriyle ilgili kanunlar ulusal referanduma götürülemez.

Vergilerin zımnen kanunla düzenlendiğini ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hüküm ayrıca vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu vurgulamakta ve vergilerle ilgili düzenlemelerin referanduma götürülemeyeceğini belirtmektedir.

Letonya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,433'tür.

22. Litvanya Cumhuriyeti

Litvanya, 11 Mart 1990 tarihinde yayınlanan ulusal bir deklarasyonla SSCB'den ayrıldığını açıklayarak bağımsızlığını ilan etmiştir. Litvanya Anayasası 25 Ekim 1992 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiştir. Parlamenter demokrasiyle yönetilen bir ülke olan Litvanya'nın Anayasası 67, 121 ve 127. Maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Parlamento

Madde 67/15

Vergiler ve diğer zorunlu ödemeleri oluşturma görevi Meclis'e aittir.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hüküm vergilerin egemenlik teorisine göre tanımlanan birer ödeme aracı olduğunu ifade etmektedir.

Yerel Özerk Hükümetler ve Yönetim

Madde 121

Belediye konseyleri, kanunda belirlenen sınırlara ve prosedüre uygun olarak, yerel vergiler koyabilirler; kendi bütçeleri hesabına vergisel imtiyazlar sağlayabilirler.

Hüküm, yerel yönetim birimlerine vergileme yetkisinin aktarımını düzenlemekte ve yerel vergilerle ilgili olarak ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca yerel yönetimlerin yerel vergilere dair ayrıcalıklar oluşturabilme yetkileri vergilemede ***genellik ilkesinin*** yumuşatıldığını göstermektedir. Alt yönetim birimlerin vergisel imtiyazlar oluştururken herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmamış olmaları da ekonomik birimlerin kararlarında saptırıcı boyutta vergisel imtiyazlar tanıyabileceklerini göstermektedir. Bu durum ***tarafsızlık ilkesinin*** dolaylı olarak esnetilmesi şeklinde yorumlanabilir.

Kamu Maliyesi ve Devlet Bütçesi

Madde 127/3

Vergi ve bütçeye yapılan diğer ödemeler Litvanya Cumhuriyeti kanunlarıyla oluşturulur.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Litvanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,974'tür.

23. Lüksemburg Büyük Dükalığı

1827 yılında bağımsızlığına kavuşan ülke, büyük devletlerin himayesin altına alınmış ve 17 Ekim 1868 tarihinde kabul edilen anayasa ile günümüze kadar uygulanmıştır. Üniter monarşi ile yönetilen ülke, dünyada halen bağımsız olarak varlığını sürdüren ve dükalık (beylik) sistemiyle yönetilen tek ülkedir. Lüksemburg Anayasa'nın 52, 99, 101 ve 107. maddeleri vergileme ile ilgili hükümler içermektedir.

Temsilciler Meclisi

Madde 52

Seçmen olmak için herhangi bir vergi şartı istenemez.

Verginin birebir karşılığı olmadığını ortaya koyan bu hüküm, "seçmen" ve "vergi" müesseseleri arasında herhangi ilgileşim olmadığını ifade eder. Hükme göre, vergi ödemek seçmen olmayı, seçmen olmak da vergi ödemeyi gerektirmez. Hüküm herhangi bir vergileme ilkesine atıf ya da gönderme yapmamaktadır.

Maliye

Madde 99

Devlet yararına bir vergi sadece kanunla oluşturulur. Herhangi bir yükümlülük veya komünal vergi, Komünal Konseyin onayıyla oluşturulur. Komünal vergilerle ilgili gerek duyulan istisnalar, kanunla belirlenir.

Vergisel düzenlemelerin sadece kanunla yapılabileceğini açıkça ortaya koyan bu hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca vergileme yetkisinin hangi kuruma ait olduğunu ortaya koyan madde, gerek duyulan istisnaların da yine kanunla yapılabileceğini vurgulayarak tekrardan ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Maliye

Madde 101

Vergiler konusunda herhangi bir imtiyaz oluşturulamaz. Vergi muafiyetleri ve indirimleri sadece kanunla oluşturulabilir.

Vergilere bağışık herhangi bir sınıf ya da aile olamayacağını ortaya koyan hüküm, zımni olarak vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Akabinde ise her ne kadar genellik ilkesini zayıflatan uygulamalar olsa da muafiyet ve indirimlerin kanunla düzenleneceğini belirtilmekte ve böylece vergilemede ***yasallık ilkesi*** bir kez daha vurgulanmaktadır.

Komünler

Madde 107

Komün konseyleri Büyük Dük (Grand Duke) 'ün onayıyla komünal vergi koyabilirler. Büyük Dük, konseyi feshetme hakkına sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımı hakkında bilgi veren bu hüküm, verdiği feshetme yetkisi ile Büyük Dük'ü devlet başkanı olarak tanımlamaktadır. Hükmün atıf veya gönderme yaptığı herhangi bir vergileme ilkesi yoktur.

Lüksemburg Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,816'dır.

24. Macaristan

20 Ağustos 1949 tarihli olan günümüz Anayasası, aslında 23 Ekim 1989 tarihinde büyük ölçüde değiştirilmiştir. Ülkede yeni bir anayasa yapmak yerine böyle bir yönteme gidilmesi, anayasacılık ruhuna uyulmadığı ve aceleci davranıldığını göstermektedir. Macaristan üniter yapılı bir ülkedir. Anayasası'nın 3, 32 ve 37. maddeleri vergilere dair hükümler içermektedir.

Ulusal Meclis

Madde 3

Merkezi bütçe ile merkezi vergiler, katkı ödemeleri, gümrük vergileri ve yerel vergilerle ilgili merkezi şartlar referanduma götürülemez.

Vergilerle ilgili hususlara referandum yoluyla karar verilemeyeceğini ortaya koyan bu hüküm, açıkça ifade etmese de vergilemede ***yasallık ilkesine*** oldukça kapalı şekilde gönderme yapmaktadır.

Yerel Hükümetler

Madde 32/1

Yerel hükümetler yerel vergilerin türüne ve oranına karar verir.

Vergileme yetkisinin kullanımına ilişkin olarak yerel özerkliğe doğrudan atıf yapan bu hüküm, vergilemenin merkezi hükümet dışında yerel yönetim birimlerinin aldıkları kararlarla mümkün olabildiğini ve haliyle de ***yasallık ilkesinin*** dışına çıkıldığını göstermektedir.

Kamu Maliyesi

Madde 37

Devlet borcu ülke milli gelirinin yarısını aştığı zaman Anayasa Mahkemesi merkezi bütçe, merkezi bütçenin uygulanması, merkezi vergiler, merkezi katkı ödemeleri, gümrük vergileri ve yerel vergilerin

merkezi şartlarını düzenleyen kanunları kişisel verilerin korunması, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, vatandaşların hakları, insan onuruna ve kişisel verilerin korunmasına uygunluğu açısından gözden geçirme yetkisine sahiptir.

Dikkat edilecek olursa bu hüküm, getirdiği şarta bağlı olarak vergileme yetkisinin kullanımını sınırlandırmaktadır. Bilindiği üzere anayasa mahkemelerine verilen temel görev, yasaların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemektir. Belirtilen şart gerçekleştiğinde Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunlarını gözden geçirme yetkisi ile donatılması vergilemede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi olarak değerlendirilebilir. Burada ilk defa vergileme, bütçeleme ve borçlanma gibi teknik konuların temel hak ve özgürlükler düzleminde bir yargı organı tarafından ele alınması örneği görülmektedir. Bu durum açıkça vergi, bütçe ve borçlanma müesseselerin temel hak ve özgürlükler üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

Macaristan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,433'tür.

25. Malta Cumhuriyeti

1961 yılında yürürlüğe giren Malta Anayasası üç yıl sonra yerini tamamen yeni bir anayasa olan 1964 anayasasına bırakmıştır. 2016 yılında yapılan değişiklikle toplamda yaklaşık 26 kez değişikliğe uğramıştır. Malta Anayasasında bölümlere yer verilmemekte, sadece maddelere başlık vermekle yetinmiştir. 1964 Anayasası ile parlamenter demokrasiye geçen ülkenin anayasal vergileme ile ilgili hükümleri aşağıdaki gibidir.

Mesken ve Diğer Mülklerin Mahremiyetinin Korunması

Madde 38

Aşağıdaki durumlar hariç kimsenin mülküne girilmez:

[…]

Vergi ve diğer yükümlülüklerle ilgili amaçlar.

Yukarıdaki kamusal amaçla devlet idarelerinin hangi durumda kişilerin mülklerine girileceğini düzenlemektedir. Bu durumlardan biri de vergiyle ilgilidir. Burada herhangi bir vergileme ilkesine gönderme ya da atıf bulunmamaktadır. Bununla birlikte vergi konusunun geçtiği diğer hükümler de incelendiğinde kamulaştırma işlemlerinde ödenecek tazminatın belirlenmesinde ve yargılanma güvencesinin sağlanmasında bazı hükümlerin ele alındığı görülmektedir. Ancak bunlarda da herhangi bir vergileme ilkesine atıfta veya göndermede bulunmamaktadır.

Bazı Mali Konularla İlgili Sınırlamalar

Madde 73

Bir Bakan tarafından belirtilen Devlet Başkanının önerisi olmaksızın Temsilciler Meclisi aşağıdaki konularda taslak sürecini ilerletemez:

[…]

Herhangi bir verginin koyulması, arttırılması veya Malta'nın gelirleri veya diğer fonları üzerine herhangi bir yükümlülüğün getirilmesi veya arttırılması.

Görüldüğü üzere hüküm yasama organına vergileme konusunda yetki olduğunu kabul etmekle birlikte vergi taslaklarının öncelikli olarak hükümetin bir önerisi şeklinde gelmesini şart koşarak ***yasallık ilkesinin*** kısmen esnetilmesine neden olmuştur. Devletin mali dengesinin teknik düzeyde takibinin hükümetin sorumluluğu altında olması ve bu konuda asimetrik enformasyonun hükümet lehine olması vergi konusundaki tekliflerin hükümetten gelmesini sorunlu bir hale getirmemektedir. Bu hususu çok dolaylı yoldan hükümetin vergilemeyi gerektiğinde *müdahale ilkesine* uygun bir araç olarak kullanabileceğinin zımni bir tezahürü olarak da değerlendirmek mümkündür.

Malta Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,712'dir.

26. Moldova Cumhuriyeti

SSCB'nin dağılmasının akabinde 27 Ağustos 1991 tarihinde bağımsızlığını ilan eden ülke, 29 Temmuz 1994 tarihinde mevcut Anayasa'sını kabul etmiştir. Moldova üniter yönetim yapısına sahiptir. Moldova Anayasası'nın 58 ve 132. maddeleri vergilere ilişkin hükümler içerir.

Temel Görevler

Madde 58

Vatandaşlar vergiler ve harçlar aracılığıyla kamu harcamalarına katılma yükümlülüğündedir. Yasal vergilendirme sistemi vergi yükünün adil dağılımını sağlamalıdır.

Kanunla belirlenmedikçe yükümlülük getirilemez.

Verginin bir tür kamusal yükümlülük olduğunu belirten hüküm, ilk olarak ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** atıf yapmakta ve hemen akabinde de ***vergilemede adalet ilkesi*** vurgulanmaktadır. Vergi yükümlülüğünün vatandaşlara bırakılması ise ***genellik ilkesine*** atıf yapıldığını göstermektedir. Lakin burada "vatandaş" kavramının kullanılmış olması üst seviyede genellik ilkesinin esnetilmiş olabileceğini göstermektedir. Başka bir deyişle alt düzeyde tüm vatandaşlar vergi mükellefi kabul edilirken üst düzeyde

vatandaş olmayanların anayasal vergi mükellefiyetleri yokmuş gibi görünmektedir. Ayrıca hüküm, vergi sistemini ve bu sistemi yöneten hükümeti vergi yükünün adil dağılımını sağlamakla görevlendirdiğinden gizliden gizliye sosyo-ekonomik hayata ***müdahale ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hüküm doğrudan atıf yaptığı bir diğer vergileme ilkesi ise ***yasallık ilkesidir***.

Ulusal Ekonomi ve Kamu Maliyesi

Madde 132

Devletin, sosyal sigortanın, ilçelerin, kasabaların, köylerin bütçelerinin tüm gelir, harç ve diğer gelirleri yetkili organlar tarafından kanunla oluşturulur.

Diğer vergilendirme türleri yasaktır.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapan bu hüküm, sadece vergiler için değil, yerel yönetim birimlerine bırakılan tüm gelir kaynakları için de yasal düzenleme yapılması gerektiğini belirtmektedir. Hüküm son bölümü ise "kanunsuz vergileme olmaz" kuralına gönderme yapmaktadır.

Moldova Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,239'dur.

27. Norveç Krallığı

Norveç Kurucu Meclisi tarafından kabul edilen Anayasa, 17 Mayıs 1814 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dönemin en liberal ve demokratik anayasalarından biri olan bu metin, halen yürürlükte olan Avrupa'nın en eski anayasasıdır. Günümüzde 17 Mayıs günü Norveç'te "Anayasa Günü" olarak kutlanır. Üniter monarşi olma özelliği taşıyan ülkenin Anayasası'ndaki 18 ve 75. maddeler vergiler hakkında hükümler içerir.

Yürütme Gücü, Kral, Kraliyet Ailesi ve Din

Madde 18

Genel kural olarak, yasama organı tarafından konulan vergi ve harçların toplanmasını Kral sağlar.

Vergilerin düzenlenme yerinin yasama organı, yani parlamento olduğuna işaret eden hüküm, dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergilerin toplanması bakımından üst yetki ise Kral'dadır.

Vatandaş Hakları ve Yasama Gücü

Madde 75

Vergi, harç, gümrük vergileri ve diğer kamusal yükümlülüklerin getirilmesi veya kaldırılmasıyla ilgili kanunları yapmak yasama organına düşer.

Vergiler başta olmak üzere kamusal gelirlere ait her türden kural, yani kanunun düzenlenme yerini, yasama organı olarak gösteren ilke yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Norveç Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,975'tir.

28. Polonya Cumhuriyeti

Polonya parlamentosu tarafından 2 Nisan 1997 tarihinde kabul edilen metin, 25 Mayıs 1997 tarihinde halk oylamasına sunulmuş ve 17 Ekim 1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Polonya üniter bir devlettir. Ülke Anayasası'nın 84, 168 ve 217. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Yükümlülükler

Madde 84

Herkes kanuna uygun olarak, vergilerin ödenmesi dahil, sorumluluklarını ve kamu görevlerini yerine getirir.

"Herkes" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** doğrudan atıf yapan hüküm, hemen akabinde de "kanuna uygun olarak" ifadesini kullanarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** de atıf yapmıştır.

Yerel Özerk Hükümet

Madde 168

Kanunla belirlenen ölçüde, yerel özerk birimler yerel vergi ve yükümlülüklerin seviyesini belirleme yetkisine sahiptir.

Kanun'un izin verdiği ölçüde yerel yönetim birimlerine özerklik veren bu hüküm, yine "kanun" müessesesini öne çıkarmakta ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesine*** zımnen gönderme yapmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 217

Vergi veya diğer yükümlülükleri koyma, vergi oranları ve konusu, vergi imtiyazlarıyla ilgili ilkeler, vergiden muaf olan mükelleflerin kategorisi kanunla belirlenir.

Vergiler ve diğer kamu gelirlerine ait temel düzenlemenin kanun olduğunu bir kez daha vurgulayan hüküm, böyle yaparak yine vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir. Vergilerden kanuni yollarla muafiyet sağlanabilmesi ise ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi şeklinde değerlendirilebilir. Bununla birlikte alt düzeyde, yani kategorilerin homojen olması dikkate alındığında, ***genellik ilkesinin*** güçlendirildiği sonucu da çıkarılabilir.

Polonya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,114'tür.

29. Portekiz Cumhuriyeti

Portekiz'de Kurucu Meclis, 2 Nisan 1976 tarihinde ülke Anayasası'nı kabul eder. Üniter yapılı bir yönetime sahip olan Portekiz'in anayasası, vergilerle ilgili hükümlere oldukça geniş ve detaylı şekilde yer veren bir özelliğe sahiptir. Anayasa'nın 67, 103, 104, 115, 165, 227, 238 ve 254. maddeleri vergilere ait hükümler içermektedir.

Sosyal Hak ve Görevler

Madde 67

Devlet aileyi korumak için vergileri ve sosyal yardımları aile masraflarına göre düzenler.

Sosyal devletin aile ile ilgili düzenlemelerini vergiler alanına taşıyan bu hüküm, vergilemenin "aile masraflarına göre" yapılacağını belirterek hem sübjektif vergileme anlayışının geçerli olduğunu hem de ***ödeme gücü ilkesinin*** esas alınacağına işaret etmektedir. Vergilemede sübjektivite ve ödeme gücü pek tabi ki, adalet ilkesine hizmet etmektedir. Dolayısıyla madde hükmü vasıtalı olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Burada yapılan çıkarımlar aynı zamanda devletin vergiyi müdahale ilkesi kapsamında bir araç olarak da kullandığını gösterir.

Mali Sistem

Madde 103/2

Vergiler, uygulanabilirliğini ve oranını, mükelleflere tahakkuk edecek garanti ve mali yardımları belirleyen kanunlarla yapılır.

Vergilere ait düzenlemelerin sadece ve sadece kanunla yapılacağını hükme bağlayan bu madde, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Mükellefler lehine sunulacak garantilerin olması genellik ilkesine olumsuz anlamda bir gönderme yaptığı söylenebilir. Son olarak vergi kanunlarında oran, garanti, mali yardım ve uygulama gibi tüm hususların olması şartı da vergilerde açıklık ilkesine bir göndermede bulunmaktadır.

Mali Sistem

Madde 103/3

Hiç kimse bu Anayasaya uygun olmadan ve geriye dönük olarak yapılan vergileri ödemek zorunda değildir.

Vergi kanunlarının çıkarıldıklarından sonraki dönemi bağladığını ortaya koyan bu madde ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini*** ifade etmektedir.

Anayasaya uygunluğunun şart koşulduğu hükümle birlikte mevcut anayasadan önceki tüm uygulamaların artık geçersiz olduğu ilan edilerek ***kanunların geriye yürümezlik ilkesi*** güçlendirilmiştir.

Mali Sistem

Madde 104

1- Kişisel gelir vergisi eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar. Tek ve artan oranlı olan bu vergi, aile ihtiyaçları ve aile gelirlerini dikkate alır.

2- İşletmeler temelde gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilir.

3- Varlıkların (servetin) vergilendirilmesi vatandaşlar arasındaki eşitliğe katkı sağlar.

4- Tüketim vergisi, tüketim yapısının ekonomik kalkınma ve sosyal adaletin gereklerindeki değişikliklere uyum sağlamasını amaçlar ve lüks tüketim mallarının bedelini yükseltir.

Kişisel gelir vergisinin var olan eşitsizlikleri azaltmayı amaçlaması hem genel adalet hem de vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile alakalıdır. Bu verginin artan oranlı tarifeye sahip olması gerektiğine dair hüküm ise dolaylı olarak ödeme gücüne ve bu vasıtayla da vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün devamında gelen "aile ihtiyaçları ve aile gelirlerini dikkate alır" ifadesi ise sübjektif vergileme ve yine ***adalet ilkesine*** yapılan dolaylı bir göndermedir. Hükmün hedeflediğinin "gelir" olması literatürde çokça tartışılan "negatif gelir vergisi" nin burada anayasal zeminde uygulama alanı bulduğuna işaret etmektedir.

İşletmelerin gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmeleri ise vergileme yapılırken enflasyon sebebiyle oluşacak kayıpların dikkate alınacağını ifade etmektedir. Zımnen enflasyon muhasebesi uygulamasına atıf yapan hüküm, aslında böyle yaparak vergi ***adaleti ilkesine*** de gönderme yapmaktadır.

Varlıkların, yani servetin vergilendirilmesinin de genel adalete hizmet ettiğini ifade eden hüküm, hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de vergiler yoluyla sosyo-ekonomik hayatın düzenlenmesine, yani ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ancak bu hüküm aynı zamanda da bir belirsizliğin de kaynağı olabilir. Şöyle ki, vatandaşlar arasındaki eşitliğe katkı sağlamayı amaçlamış bir servet vergisinin herkesi eşit düzeyde yoksulluğa da indirebilir. Burada makul bir seviyenin belirlenmesinin siyasi endişelerle belirlenme olasılığı vergilemede ***ölçülülük ilkesinin*** göz ardı edilerek verginin bir zulüm aracı haline gelmesine yol açabilecektir.

Tüketimden alınan vergilerin ekonomik kalkınma ile ilişkilendirilmesi dolaylı olarak vergilemede ***müdahale ilkesine*** yapılan bir göndermedir. Hükmün sosyal adalete değiniyor olması ve verginin lüks tüketim mallarını pahalı hale getiriyor olması ise ödeme gücü yüksek olanların daha etkili şekilde vergilendirilmesi ve dolayısıyla da vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Siyasi Yetki Örgütlenmesi

Madde 115/4

Bütçe, vergi ve mali içeriklerle ilgili kanunlar referanduma konu edilmez.

Vergi kanunlarının referanduma götürülemeyeceğini hükme bağlayan bu madde, esasta zımnen vergilerin kanunla düzenleneceğine, yani ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergi kanunlarının referanduma götürülmesi, teknik açıdan oldukça tehlikelidir. Çünkü aynı zamanda vergi mükellefi olan seçmenlerin bu yolla ilgili kanunu bertaraf etme olasılığı yüksektir.

Sorumluluklar

Madde 165/1

Hükümete ayrıca bir yetki verilmedikçe Cumhuriyet Meclisi aşağıdaki konularda münhasır yasama sorumluluğuna sahiptir:

[…]

Vergilerin ve mali sistemin oluşturulması ve kamu organlarına vergi ve diğer mali ödemelere ilişkin genel kurallar.

Oldukça detaylı olan ve öncesi ile sonrası bulunan bu hüküm, vergilerle ilgili düzenlemelere ait yetkinin Cumhuriyet Meclisi, yani yasama organında olduğunu vurgulamakta ve ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükümetin konu çerçevesinde keyfi davranışına engel oluşturmak bakımından yasallık ilkesi yoluyla ***istikrar ilkesine*** de göndermede bulunduğu söylenebilir. Vergilerin oluşturulmasında yasa yapma gerekliliği doğrudan istikrar ilkesinin de benimsendiğini göstermektedir.

Özerk Bölgeler

Madde 227/1

Özerk bölgeler, bölgesel tüzel kişilerdir ve statülerinde tanımlanan aşağıdaki yetkilere sahiptirler:

[…]

Kanunda belirtildiği üzere, kendi vergi koyma yetkisini kullanmak ve Cumhuriyet Meclisince kabul edilen çerçeve kanunların şartlarına göre ulusal mali sistemi bölgeye özgü şartlara uyarlamak.

[…]

Özerk bölgelerin yetkilerini sıralayan maddenin bu hükmü, kanunun belirlediği sınırlar içinde vergileme alanında yerel yönetim birimlerine yetki devri vermekte böylelikle mali özerkliğe gönderme yapılmaktadır. Mali özerkliğin sınırları kanunla çizildiğinden bu hükümle dolaylı olarak yine ***yasallık ilkesine*** gönderme yapıldığı söylenebilir. Ayrıca hüküm gereği yerel yönetim birimlerinin ulusal mali sistemi bölgeye özgü şartlara uyarlama görevi, vergilerin sosyo-ekonomik hayatı düzenleme bakımından ***müdahale ilkesine*** gönderme yaptığını gösterir.

Yerel Hükümet

Madde 238

1- Yerel otoriteler, kendi varlıklarına ve maliyelerine sahiptir.

2- Kamu kaynaklarının devlet ve yerel otoriteler arasındaki paylaşımı kanunla belirlenir.

3- Yerel otoriteler arasındaki eşitsizliklerin düzeltilmesi kanunla yapılır.

4- Yerel otoriteler, kanunla öngörülen şartlar altında vergi koyma yetkisine sahip olabilir.

Yerel yönetim birimlerinin mali özerkliğine dair düzenlemeler yapan bu madde, alt bentlerin tümünde çeşitli şekillerde vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Belediyeler

Madde 254

1- Belediyeler doğrudan elde edilen gelirlerden paylarını, kanunda öngörüldüğü şekilde alır.

2- Belediyeler, kanunda öngörüldüğü şekilde, kendi vergi gelirlerine sahiptir.

Belediyelere dolaysız vergilerden verilecek payı düzenleyen madde, her iki bentte de kanuna atıf yapmakta ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir.

Portekiz Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 7,941'dir.

30. Romanya Cumhuriyeti

Üniter yapılı bir ülke olan Romanya'da Anayasa, diktatör Ceausescu rejimi sonrasında 8 Aralık 1991 tarihinde kabul edilmiştir. 20 Ekim 2003 tarihinde yetmiş üç maddelik değişiklik için halk oylaması yapılmış ve ülke Anayasası günümüzdeki halini almıştır. Romanya Anayasası'nın 51, 56 ve 139. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Temel Hak ve Özgürlükler

Madde 51/3

Dilekçe hakkı vergiden muaftır.

Dilekçe hakkı, bireylerin kamusal hizmetlerle ilgili dilek ve şikayetlerini bireysel veya toplu olarak yargı organları dışındaki resmi kurumlara sunabilme hakkıdır. Bu hakkı vergi dışında tutan hüküm, herhangi bir vergileme ilkesine atıf ya da gönderme yapmamaktadır.

Temel Görevler

Madde 56

1. Vatandaşlar vergiler ve ücretler aracılığıyla kamu harcamalarına katkıda bulunmak zorundadır.

2. Yasal vergi sistemi mali sorumlulukların adil bölüşümünü sağlar.

3. Kanunla belirlenen durumlar dışında vergi koymak yasaktır.

Verginin cebren alınan bir kamusal yükümlülük olduğunu belirten hüküm, ilk bendi ile ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** atıf yapmaktadır. Aynı bentte mükellefiyet öznesi olarak vatandaşların belirlenmiş olması ***genellik ilkesine*** değinmektedir. Ancak "vatandaş" ifadesi ile adeta vatandaş olanlar asli yükümlü iken vatandaşlık bağı taşımayanlar tali yükümlü seviyesine indirilmektedir. Dolayısıyla burada alt seviyede, tüm vatandaşlar arasında bir ayrım gözetilmediği için ***genellik ilkesi*** güçlendirilmekte, üst seviyede ise vatandaş – vatandaş olmayan arasında bir ayrım gözetilerek ***genellik ilkesine*** zarar verilmektedir. Hükmün ikinci bendinde ise vergilemede ***adalet ilkesi*** ortaya konulmakta ve sistemi yönetenlerin vergi yükünü adil dağıtmakla görevli oldukları hatırlatılarak ***müdahale ilkesine*** zımnen gönderme yapılmaktadır. Bu bent ***eşitlik ilkesi*** ile ***adalet ilkesinin*** farkını ortaya koymak bakımından da önem taşır. Zira literatürdü kimi durumlarda eşitlik ilkesi ile adalet ilkesi benzer anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Bent hükmünde adilane bir bölüşüm öngörülerek anayasa kurucularının eşitlik ile adalet arasındaki farkın bilincinde olduğu görülmektedir. Hükmün üçüncü bendinde ise doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmaktadır.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi

Madde 139

1. Devlet bütçesinin ve devlet sosyal sigorta bütçesinin gelirleri olan vergiler, varlıklar ve diğer gelirler sadece kanunla tesis edilir.

2. Yerel vergiler ve harçlar, kanunla belirlenen sınırlar dahilinde, yerel veya il meclisleri tarafından tesis edilir.

Dikkat edilecek olursa hüküm birinci bendinde tekrardan vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. İkinci bentte ise yerel yönetim birimlerine tanınan mali özerkliğin sınırlarının yine kanuna tabi olduğu vurgulanmakta ve yine vergilemede ***yasallık ilkesi*** dile getirilmektedir.

Romanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,374'tür.

31. Sırbistan Cumhuriyeti

Yugoslavya'nın dağılma sürecine girmesiyle önce Sırbistan ve Karadağ'dan oluşan federal bir yapı içinde yer alan ülke, Karadağ'ın 3 Haziran 2006 tarihinde bağımsızlığını ilan etmesi üzerine bu ülkenin bağımsızlığını kabul etmiş ve 29 Ekim 2006 tarihinde düzenlediği referandumla günümüzdeki Anayasasına ulaşmıştır. Sırbistan üniter yapıya sahip bir ülkedir. Anayasanın 58 ve 91. maddeleri vergileme hakkında hükümlere yer vermiştir.

İnsan Hakları ve Özgürlükleri

Madde 58

Vergi, diğer yükümlülükleri ve para cezalarını toplamak için mülkiyete el koymak veya kısıtlamak sadece yasalara uygun olarak gerçekleşebilir.

Verginin şahsi mülkiyeti herhangi bir kişisel karşılık olmadan kısmen sınırlandırdığını, yani verginin egemenlik teorisine göre tanımlandığını ifade eden bu hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 91

Sırbistan Cumhuriyeti'nin, özerk illerin ve özerk yerel birimlerin finansman amacıyla kullanacakları gelirler, kanun tarafından öngörülen vergi ve diğer gelirlerden sağlanır. Vergi ve diğer yükümlülükleri ödeme zorunluluğu geneldir ve mükelleflerin ekonomik güçlerine dayanır.

Vergiler başta olmak üzere diğer kamu gelirlerinin de kanuna dayalı olası gerektiğini doğrudan ifade eden bu madde, vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile

getirmektedir. Maddenin devamında ise "ödeme zorunluluğu geneldir" denilerek vergilemede ***genellik ilkesi*** ve "mükelleflerin ekonomik güçleri" denilerek de vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Sırbistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,576'dır.

32. Slovakya Cumhuriyeti

Kadife Devrim adı verilen ve kan dökülmeden yaşanan demokrasiye dönüşle birlikte 1 Ocak 1993 tarihinde Çekoslovakya, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya olarak ikiye ayrılmıştır. Üniter yapıya sahip olan Slovakya yerel yönetimlere geniş özerklikler veren bir ülkedir. Ayrılma sürecinden önce 3 Eylül 1992 tarihinde kabul edilen Anayasa'nın 59, 65 ve 93. maddeleri vergileme hakkında hükümlere yer vermiştir.

Slovak Cumhuriyetinin Ekonomisi

Madde 59

Vergiler ve ücretler kanunla veya kanuna uygun olarak salınır.

Açıkça görüldüğü üzere birçok ülke anayasasında olduğu gibi bu madde ile doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmıştır. Vergilerin yasal olmasının diğer yönlerinin, vergilerin değiştirilme ve kaldırılması, burada yer almaması ***yasallık ilkesine*** kısmi atıf yapıldığını gösterir.

Bölgesel Özerk İdare

Madde 65

Bir belediye ve üstün bölgesel birim (belediyeler birliği) kendi mali ihtiyaçlarını öncelikle kendi gelirleriyle ve devlet sübvansiyonlarıyla finanse etmelidir. Hangi vergi ve ücretlerin belediyelere hangilerininse belediyeler birliğine ait olduğu kanunla belirtilir. Devlet sübvansiyonları sadece kanuni sınırlar içinde talep edilebilir.

Yerel özerklikleri mali açıdan oldukça güçlendiren bu hüküm, mali tevzine ait düzenlemeler yapmakta ve idareler arası gelir bölüşümünün kanunlara uygun olarak yapılacağını belirtmektedir. Her ne kadar vergilerle alakalı olsa da hükmün atıf veya gönderme yaptığı herhangi bir vergileme ilkesi yoktur.

Referandum

Madde 93

Temel hak ve özgürlükler, vergiler ve diğer yükümlülüklerle devlet bütçesi referanduma konu edilemez.

Kanuna uygun olarak getirilen vergilerin referandum yoluyla yürürlükten kaldırılamayacağını ifade eden bu hüküm, zımnen vergilerin yasallık ilkesine atıf yapmaktadır. Bu hüküm, kanunla getirilen vergisel yükümlülüklerin yine kanunla kaldırılması gerektiğini de yine zımni olarak vurgulamaktadır. Temel hak ve özgürlüklerle birlikte mali konuların referanduma götürülmemesi liberal ekonomi okulunun görüşleriyle uyumludur. Kişilerin veya grupların genellikle karşıt kişi ve grupların aleyhine olan konulardan yana oy vermesi vergi yükünün azınlık olan gruplara yüklenmesinin veya bunlar aleyhine temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına yol açabilecektir. Yapılan yorum çerçevesinde sayılan hususların referanduma götürülmesinin yasak olması ***genellik ilkesi*** ve ***adalet ilkesine*** çok dolaylı yoldan bir gönderme yaptığını ifade etmek pekala mümkündür.

Slovakya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,953'tür.

33. Slovenya Cumhuriyeti

25 Haziran 1991 tarihinde Yugoslavya'dan ayrılan ve bağımsızlığını ilan eden ülke, parlamenter demokrasiye yönelmiş ve 23 Aralık 1991 tarihinde Anayasasını kabul etmiştir. Üniter Anayasanın 90, 146, 147. maddeleri vergileme hakkında hükümlere yer vermiştir.

Devlet Örgütlenmesi

Madde 90

Vergiler, gümrük vergileri ve diğer zorunlu yükümlülüklerin yanı sıra devlet bütçesinin uygulanması için kabul edilen kanun, referanduma götürülemez.

Vergilerle ilgili kanuni düzenlemelerin referandum yoluyla yürürlükten kaldırılamayacağını düzenleyen bu madde zımnen ***vergilemede kanunilik ilkesine*** atıf yapmıştır. Bazı ülke anayasalarında karşımıza çıkan bu türden bir düzenlemenin amacı, kanun ile gelen vergisel yükümlülüklerin halk oylamasıyla yürürlükten kaldırılmasını engellemektir. Çünkü seçmenlerin büyük çoğunluğu vergi mükellefidir ve referandumda kendilerine yüklenen vergilerin kaldırılması yönünde oy kullanmaları oldukça güçlü bir olasılıktır. Bir başka olasılık referanduma konu olan değişikliğin farklı gruplara farklı vergi yüklerini meydana getirmesi ve bunun karşıt görüşler nedeniyle kabulü olasılığıdır. Böyle bir olasılık çerçevesinde konunun ele alınması durumunda anayasa hükmünün ***adalet ilkesi*** ve ***genellik ilkesine*** çok dolaylı yoldan değindiğini göstermektedir.

Kamu Maliyesi

Madde 146

Devlet ve yerel topluluklar, vergiler ve diğer zorunlu ödemeler ile varlıklarından elde edilen gelirler aracılığıyla görevlerini yerine getirirler.

Verginin temel finansman aracı olma özelliğini ortaya koyan bu hüküm, aynı zamanda ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesini*** ifade eder. Hüküm, "vergisiz kamu hizmeti olmaz" kuralının açılımı olarak da ele alınabilir.

Kamu Maliyesi

Madde 147

Devlet, vergi ve gümrük vergileri ile diğer mali yükümlülükleri kanunla koyar. Yerel topluluklar, Anayasa ve kanunda belirtilen şartlara uygun olarak vergileme görevlerini yürütürler.

Hüküm, 90. maddede zımnen atıf yapılan *vergilemede* ***yasallık ilkesini*** açıkça ortaya koymaktadır. Lakin hüküm yaptığı atıf, vergilerin değiştirilmesine veya kaldırılmasına değinmediği için kısmi özelliklidir.

Slovenya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,174'tür.

34. Türkiye Cumhuriyeti

1982 Anayasası olarak da bilinen bu anayasa 12 Eylül 1980 askeri darbesi sonrasında hazırlanmış ve 18 Ekim 1982 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Türkiye üniter yönetim yapısına sahiptir. Anayasanın 73. maddesi "Vergi Ödevi" başlığı altında dört ayrı bentte vergilendirmeye ilişkin hükümlere yer vermiştir.

Siyasi Haklar ve Ödevler

Madde 73

1 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

2- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

3- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

4- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Birinci bentte sırasıyla; "herkes" ifadesi ile vergilemede ***genellik ilkesine***, "kamu giderlerini karşılamak" ifadesi ile ***vergilerin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** ve "mali güce göre" ifadesi ile doğrudan doğruya vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapılmıştır. İkinci bentte geçen "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ifadesi ile vergilemede ***adalet ilkesi*** üzerinden genel adalet ilkesine ve "maliye politikası" ifadesi ile de ***müdahale ilkesine*** kapalı olarak göndermede bulunulmuştur. Üçüncü bentte vurgulanan "kanunla…" ifadesi ile ***yasallık ilkesine*** doğrudan atıf yapılmış ve dördüncü bentte yürütme organına sınırlı yetki veren hükümlerle üçüncü bentte atıf yapılan ***yasallık ilkesi*** kısmen esnetilmiştir. Yasallık ilkesini esneten hüküm aynı zamanda vergilemede ***belirlilik ilkesi*** ve ***istikrar ilkesinin*** de esnetilmesine yol açmıştır. Özellikle bazı uygulamalarda vergi oranının sıfır olması veya mevcut oranın çok üzerine çıkacak şekilde belirlenme yetkisinin yürütmeye bırakılması belirtilen ilkelerin kısmen esnetilmesi anlamına gelmektedir.

Türkiye Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,685'tir.

35. Ukrayna

Ukrayna Anayasası, 28 Haziran 1996 tarihinde 450 milletvekilinin olduğu Parlamentoda gerekli olan 300 oyu geçerek 315 oy almış ve resmiyet kazanmıştır. Anayasayı değiştirme hakkının sadece Parlamentoda olduğu ülke, 28 Haziran tarihini 1996 yılından bu yana Anayasa Günü adıyla resmi tatil olarak kutlamaktadır. Ukrayna üniter yapılı bir ülkedir ve ülke anayasasının 67, 74 ve 92. maddeleri doğrudan doğruya vergileme hakkında hükümler içermektedir.

İnsan ve Vatandaş Hakları, Özgürlükleri ve Görevleri

Madde 67

Herkes, kanunun belirlediği ölçüde ve prosedüre uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Tüm vatandaşlar, kanunda oluşturulan prosedüre uygun olarak, bir önceki yılın mülkiyet durumları ve gelirleri hakkında ikamet ettikleri yerin vergi dairesine yıllık beyanda bulunurlar.

"Herkes" ifadesiyle vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmakta ve bu atıf devamında gelen "tüm vatandaşlar" vurgusu ile güçlendirilmektedir. Ayrıca vergilemenin kanuna uygun olarak yapılması gerektiğini dile getiren hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** de açıkça ortaya koymaktadır. Vergiye konu gelir unsurunun bir önceki yıla ait olmasını şart koşan ifade ise vergilemede ***uygunluk ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Ayrıca elde edilen gelirin bir

yıl sonra vergilendirileceğinin anayasal hüküm olarak bilinmesi vergilemede en azından zaman bakımından ***belirlilik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Seçimler ve Referandum

Madde 74

Bütçe ve vergiler konusunda referanduma gidilmesine izin verilmez.

Vergileme alanında tek yetkili birimin örtülü olarak Parlamento olduğunu ifade eden bu hüküm, zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmıştır. Vergi ve benzer kamusal yükümlülüklerin referandum yoluyla düzenlenememesi, mükelleflerinin kendilerini ilgilendiren mali ödevlere doğrudan müdahale edememesi anlamına gelmektedir. Bu konu daha önce ele alındığı üzere ***genellik ilkesi*** ve ***adalet ilkesine*** oldukça dolaylı yoldan dahi olsa bir gönderme olarak değerlendirilebilir.

Ukrayna Parlamentosu

Madde 92

Vergilendirme sistemi, vergiler ile parasal ve mali prensipler kanunla oluşturulur.

Hüküm, yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** yapılan açık bir göndermedir. Dikkat edilecek olursa Anayasa, bu hükmüyle yasallık ilkesine üçüncü kez atıf yapmıştır.

Kırım Özerk Cumhuriyeti

Madde 138

Kırım Özerk Cumhuriyeti, Ukrayna ile aynı vergi ve bütçe politikasını esas alarak bütçesini onaylar ve uygular.

2014 yılında yapılan referandumla Kırım Özerk Cumhuriyeti Rusya'ya bağlanmayı kabul etti. Ancak referandum sürecinin çok fazla suiistimal edilmesi referandum sonuçlarını şüpheli konumuna düşürdü. Halen dünyanın büyük kısmı tarafından bu referandumun sonucu tanınmamaktadır. Türkiye de Kırım'ın Rusya tarafından ilhakını tanımamaktadır. Özetle Rusya'nın nazarında kendine bağlı olan Kırım Özerk Cumhuriyeti uluslararası arenada Ukrayna'ya bağlı olduğu kabul edilmektedir.

Ukrayna Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,063'tür.

36. Yunanistan

Yunanistan Anayasası, 11 Haziran 1975 tarihinde yürürlüğe girmiştir. AB normlarına uygun hale getirilmek için 1986 yılında dili sadeleştirilen ve yeniden

düzenlenen Anayasa'nın, 2001 ve 2008 yıllarında bazı hükümleri değiştirilmiştir. Üniter yapılı bir ülke olan Yunanistan'da Anayasa'nın 36 ve 78. maddeleri vergileme ile ilgili hükümlerden oluşmaktadır.

Bireysel ve Sosyal Haklar

Madde 17

Kamulaştırmalardan dolayı ödenen tazminatlar her türlü vergi, kesinti ve harçtan muaftır.

Vergilemede muafiyet uygulamasına örnek teşkil eden bu hüküm, ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Hatırlanacak olursa genellik ilkesi herhangi bir ayrım yapılmaksızın herkesin vergileme alanına sokulmasını gerektirir. Oysa muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarında bu kural ister istemez esnetilmiş olur. Satın alan tarafın devlet olması durumunda vergiden muaf olması ile satın alan tarafın özel sektör olması durumunda vergiden muaf olunmaması ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi altında yatan izahtır.

Cumhurbaşkanının Eylemlerinde Yetki ve Sorumluluk

Madde 36

Parlamento tarafından onaylanan bir kanun olmadıkça vergilendirmeyle ilgili işlemler sürdürülemez.

"Kanunsuz vergi olmaz" kuralını Anayasa'ya yansıtan bu hüküm doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Madde ayrıca "parlamento" kurumunu dile getirdiğinden vergileme yetkisinin hangi kuruma ait olduğunu da hatırlatmaktadır.

Vergi ve Mali Yönetim

Madde 78/1

Verginin konusunu, geliri, mülkün, harcamanın ve işlemin türü veya kategorisini belirleyen bir kanun Parlamento tarafından çıkmadıkça vergi koyulamaz.

Madde 78/2

Vergi veya başka herhangi bir mali yükümlülük, mali yıldan önceki döneme yönelik olarak geriye dönük bir kanunla uygulanamaz.

Dikkat edilecek olursa 78/1. maddede vergilemede yasallık ilkesine tekrar atıf yapılmakta ve yine vergileme yetkisinin Parlamento'da olduğu hatırlatılmaktadır. 78/2. maddede ise açıkça anlaşıldığı üzere ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini*** dile getirmektedir. Ancak geriye yürümezliğin mali yıldan

öncesi ile sınırlandırılması anılan ilkeye kısmi bir atıf yapıldığını göstermektedir. Burada "mali yıldan önceki dönem" ifadesinin "geçmiş" ifadesinden daha zayıf olması söz konusudur. Bu sebepledir ki, mali yıl içinde elde edilen gelirlerin yine mali yıl içinde çıkarılan bir kanunla vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Bu husus aynı zamanda ***belirlilik ilkesinin*** de kısmen esnetilebileceğini göstermektedir.

Yunanistan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,789'dur.

C. Afrika Kıtası Ülkeleri

Afrika, ağırlıklı olarak güney yarım kürede yer alan, kuzeyinde Akdeniz, doğusunda Kızıldeniz ve Hint Okyanusu, güneyinde Antarktika ve batısında Atlantik Okyanusuyla çevrili olan kıtadır. Afrika, yüz ölçümü ve nüfus yoğunluğu bakımından Asya'dan sonra dünyanın en büyük ikinci kıtasıdır. Afrika'nın 2016 yılındaki nüfusu 1,2 milyardır. Tüm kıtalar içinde en fazla genç nüfus Afrika'da bulunur. Buna göre, kıta nüfusunun yaklaşık yarısı on dokuz yaşının altındadır. Afrika'nın yüz ölçüm olarak en büyük ülkesi Cezayir iken nüfus anlamında en kalabalık ülkesi Nijerya'dır. Afrika kıtası kültür ve dil bakımından oldukça zengindir.

On dokuzuncu yüzyıl sonlarında sömürgeci Avrupa ülkeleri tarafından *Afrika Talanı* (1870-1914) olarak adlandırılan dönemde sömürge haline getirilen kıta ülkelerinden birçoğu bağımsız birer ülke olma başarısını ancak ve ancak yirminci yüzyıl ortalarında sergilemiştir. Günümüzde bu kıtada siyasi bağımsızlığına kavuşmuş olan elli dört ülke vardır. Ayrıca Kanarya Adaları (İspanya), Ceuta (İspanya), Melilla (İspanya) ve Madeira Adaları (Portekiz) halen Avrupa sömürgeleri konumundadır. Kıtadaki bağımsız ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle kırk bir ülke anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği görülür. İncelenen ülkeler grubu satın alma gücü paritesi ile dünyadaki toplam gayri safi yurtiçi hasılanın en düşük payını elinde bulundurmaktadır. Dünyada toplam gayrı safi yurtiçi hasılanın sadece yüzde 5,626'sına sahip ülkelerin ortalaması ise yüzde 0,137 gibi oldukça düşük bir seviyededir.

1. Angola Cumhuriyeti

Portekiz'in 400 yıldan uzun süre sömürgesi olan Angola bağımsız olduktan sonra ilk anayasasını 1975 yılında yürürlüğe sokmuştur. Ağırlıklı olarak geçici tedbirlerden oluşan bu anayasanın ardından ülke, 1992 yılında yapılan referandumla tam anlamıyla bir anayasaya sahip olmuştur. 2010 yılında yeni bir girişimde bulunan ülke bugünkü yürürlükte olan anayasasına ulaşmıştır. Angola Anayasası'nın 88, 102, 165 ve 215. maddeleri vergiler hakkında düzenleme yapmaktadır.

Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hak ve Görevler

Madde 88

Herkes kanun hükümleri uyarınca, ekonomik imkanları ve faydalanmaları ölçüsünde kamu harcamalarına ve topluma vergiler ve adil vergilendirme sistemine dayalı olarak getirilen yükümlülükler aracılığıyla katkıda bulunmalıdır.

Sırasıyla incelediğimizde hükümde değinilen vergileme ilkeleri şunlardır: Öncelikle hükümde geçen" herkes" ifadesi, herhangi bir ayrım yapmaksızın ülkeden yaşayanları vergileme potasına soktuğunu belirttiğinden vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf niteliğindedir. İkinci olarak hükümdeki "ekonomik imkanlar" vurgusu, mali güce göre vergilemeyi ima ettiğinden dolaylı olarak ***adalet ilkesine*** ve "faydalanmaları ölçüsünde" ifadesi de doğrudan doğruya vergilemede ***fayda ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükümde anılan bir diğer vergileme ilkesi de ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesidir***. Çünkü hüküm kamu harcamalarına katkıda bulunmayı vergi ödeme sebeplerinden biri olarak vurgulamaktadır. Son olarak hüküm, vergi sisteminde adalete yer verdiğinden vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Finansal ve Mali Sistem

Madde 102

1. Vergilerin oranını, uygulanabilirliğini, avantajlarını ve garantilerini belirleyen hükümler kanunla konur.

2. Mali düzenlemeler, yaptırım olarak uygulanmadıkları müddetçe geriye doğru yürütülemez. Mali düzenlemeler mükellefler için daha avantajlı olarak uygulanmadığı sürece geriye doğru uygulanamaz.

3. Yerel otoriteler tarafından ödenecek vergilerin oluşturulması ve bunların toplanmasıyla ilgili sorumluluk kanunla belirlenir.

Birinci bentte "direkt olarak "kanunsuz vergi olmaz" kuralı dile getirilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Vergisel imtiyazların olabileceğini ifade eden bent, ayrıca ***genellik ilkesinin*** esnetilebileceğini gösterir. İkinci bentte hukuki güvenlik tedbiri olarak ***vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesi*** ortaya konulmaktadır. Ancak mükellefler için avantajlı durumlarda geriye yürütülebilmeleri, hem ***müdahale ilkesi*** kapsamında vergilerin geriye yürütülebileceği anlamına gelmekte hem de vergi aflarının gündeme gelmesi ve geriye yürütülmesi durumunda ***adalet*** ve ***genellik ilkelerinin*** dürüst mükellefler aleyhine esnetilebileceği anlamına gelmektedir.

Üçüncü ve son bentte ise yerel yönetim birimlerinin vergileme yetkisi düzenlenmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunulmaktadır.

Salahiyet

Madde 165

Yürütme organına yapılması için yetki verilmedikçe hem vergilerin ve mali sistemin oluşturulmasında hem de kamu kurumlarına ödenecek mali katkılar konusunda Ulusal Meclis yasama yetkisine sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen ve yetki kullanımını genel olarak yasama organına veren hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Yerel Hükümet

Madde 215/2

Yerel idarelerin mali kaynakları, kanunla belirlenen yerel gelir ve vergi kaynaklarından sağlanır.

Ülkede var olan mali tevzin uygulamasına değinen hüküm, yerel yönetimlerin gelir kaynaklarına değinmekte ve içinde geçen "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Angola Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,513'tür.

2. Benin Cumhuriyeti

Benin Anayasası, 2 Aralık 1990 tarihinde yapılan referandumla halk tarafından kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Benin üniter bir yönetim yapısına sahiptir. Ülke Anayasası'nın 96 ve 98. maddeleri vergilere dair düzenleme yapmıştır.

Hükümet ve Meclis Arasındaki İlişkiler

Madde 96

Ulusal Meclis kanun çıkarır ve vergileri kabul eder.

Vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapan hüküm, aynı zamanda "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymaktadır.

Hükümet ve Meclis Arasındaki İlişkiler

Madde 98

Vergi matrahı, oranları ve vergi gelirlerinin toplanma yöntemleri kanunla belirlenir.

Vergilere ait düzenlemelerin "kanun" müessesesi ile düzenleneceğini belirten hüküm, önceki hükümde olduğu gibi vergilemede ***yasallık ilkesini*** vurgulamaktadır.

Benin Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,812'dir.

3. Botsvana Cumhuriyeti

Anayasa çalışmaları 1959 yılında başlamış ve tam bağımsızlık sağlandıktan sonra Botsvana Anayasası 30 Eylül 1966 yılında yürürlüğe girmiştir. Anayasanın en dikkat çeken yönü Malta Cumhuriyeti Anayasasına olan benzerliğidir. Öyle ki her ikisi karşılaştırıldığında birçok madde metninde geçen ülke isimleri dışında hiçbir fark göze çarpmamaktadır. Anayasa'nın Parlamentonun Yetkilileri isimli dördüncü kısımda yer alan 88. madde vergileme ilkeleri ilgili hüküm içermektedir.

Kanun Taslaklarının Girişi

Madde 88

Bir Bakan veya Devlet Başkan Yardımcısı tarafından belirtilen ve Devlet Başkanının öneri olmadan Ulusal Meclis aşağıdaki konular hakkındaki hükümleri içerecek kanun taslakları üzerine görüşmeler sürdüremez:

Vergi salınması ve indirim hariç verginin değiştirilmesi.

Yukarıdaki hüküm ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Yürütmenin kilit konumda olması dikkate alındığında vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanılabileceğine dair göndermede bulunduğu da söylenebilir.

Botsvana Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,254'tür.

4. Burkina Faso

Geçmişte Fransa sömürgesi olan ülke 1960 yılında Yukarı Volta adıyla bağımsızlığına kavuşmuştur. Burkina Faso Anayasası 2 Haziran 1991 referandumu ile kabul edilmiş ve 11 Haziran 1991 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip olan ülkenin vergilere dair hükümleri Anayasası'nın 84 ve 101. maddelerinde düzenlenmiştir.

Parlamento Üzerine

Madde 84

Ulusal Meclis kanunları onaylar, vergileri kabul eder ve Hükümet'in eylemlerini anayasadaki hükümlere uygun olarak kontrol eder.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün yasama organının yürütme organı

tarafından izlenen politikaların anayasal kurallara uyumunu kontrol görevini üstlenmesi, vergi politikaları için de geçerli olduğundan vergilerin toplumsal hayatın düzenlenmesinde kullanıldığını ima etmekte ve zımnen ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Regülasyon ve Kanunun İlgili Alanları Üzerine

Madde 101

Her türlü verginin oran ve matrahı ile tahsilatı kanunla belirlenir.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Burkina Faso Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,687'dir.

5. Burundi Cumhuriyeti

17 Mayıs 2018 tarihinde yapılan referandumla kabul edilen Burundi Anayasası, 21 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası 164. maddesinde vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Yasama Yetkisi Üzerine

Madde 164/5

Vergi ve harçların oranı ve matrahı kanunla belirlenir.

Yasama organının yetkileri bölümünde düzenlenen ve vergilemede yasallık ilkesini ortaya koyan hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralına gönderme yapmaktadır.

Burundi Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

6. Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti

1954-62 yılları arasında süren Cezayir Kurtuluş Savaşı sonrasında 1963 yılında yapılan referandumla kabul edilen ilk Anayasa, ülkeyi tek parti devleti şeklinde düzenlemiştir. Takiben 1965 yılında askeri darbe ve 1976 yılında siyasi girişimle sosyalizme kayma, 1986 yılında ise serbest piyasa düzenine geçme gibi birçok saik, anayasanın sürekli değişmesinde rol oynamıştır. Son olarak 1 Kasım 2020 tarihinde referanduma götürülerek yeni anayasa kabul edilmiştir. Cezayir Anayasası'nın 86 ve 144. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Görevler

Madde 86

1. Her birey mali gücüne göre vergi öder.

2. Tüm vergi mükellefleri vergileme bakımından eşit olmalıdır. Vergiden kısmen veya tamamen muafiyet sağlanacak durum ve şartlar kanunla belirlenir.

3. İster gerçek ister tüzel kişi olsun, vergi mükellefleri ve kişiler arasında eşitlik ilkesini bozmaya yönelik her türlü eylem ulusal topluluğun çıkarının ihlali olarak kabul edilecek ve kanuna uygun olarak cezalandırılacaktır.

4. Kanun vergi kaçakçılığını, vergi kaçakçılığını ve sermaye kaçışını cezalandırır.

5. Kanun dışı vergi koyulamaz.

6. Hiçbir vergi, katkı payı veya kesinti geriye dönük etki gösteremez.

Birinci bentte geçen "her birey" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmakta ve bireylerin mali gücüne değinerek ***adalet ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. İkinci bentte tüm vergi mükelleflerinin vergileme bakımından eşitliği vurgulanmakta ve ***kanun önünde eşitlik ilkesi*** ortaya konulmaktadır. Bu bentin devamında ise vergisel ayrıcalıkların kanunla düzenleneceği belirtilmekte ve bir yandan ***genellik ilkesi*** esnetilirken diğer yandan da ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Üçüncü bentte ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** aykırı işlemlerin kanunla cezalandırılacağı ifade edilmekte ve bu ilkeye bağlılık vurgulanmaktadır. Dördüncü bentte vergi kaçakçılığı ile mücadele edileceği vurgulanarak kaçakçılığın cezasız bırakılmayacağı hatırlatılmakta ve zımnen vergilemede ***adalet ilkesine*** değinilmektedir. Beşinci bentte "kanunsuz vergi olmaz" kuralı ortaya konulmak ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Altıncı ve son bentte de ***vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesi*** dile getirilmektedir.

Parlamento

Madde 144

Aşağıdaki konularda Parlamento yasama yapar:

[…]

Vergi tabanı ve oranı, katkılar, harçlar ve her türlü ücretler.

[…]

Vergilerle ilgili hususlarda Parlamento'nun yasal düzenleme yapma yetkisini vurgulayan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Cezayir Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,401'dir.

7. Cibuti Cumhuriyeti

4 Eylül 1994 tarihinde kabul edilen Cibuti Anayasası, 2010 yılında kısmen değiştirilmiştir. İlk maddesinde devleti ve egemenliği tanımlayan Anayasa, ülkenin resmi dinini İslam olarak kabul etmiş ve üniter yapılı bir yönetim yapısını ortaya koymuştur. Vergilerle ilgili hüküm ülke Anayasası'nın 56. maddesinde düzenlenmiştir.

Yasama ve Yürütme Güçleri Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 56

Her türlü verginin toplama yöntemi, oranı ve matrahı kanunla belirlenir.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ima eden hüküm, sahip olduğu "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Cibuti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

8. Çad Cumhuriyeti

Eski bir Fransa sömürgesi olan Çad, 11 Ağustos 1960 tarihinde bağımsızlığını ile etmiştir. Uzun yıllar tek parti rejimi ile yönetilen ülkede sık sık ayaklanmalar yaşanmış ve ülke bugünkü Anayasası'nı 31 Mart 1996 tarihinde kabul ederek yürürlüğe koymuştur. Üniter yönetim yapısında sahip Çad'ın Anayasası, vergilerle ilgili hükümleri 127, 211 ve 212. maddelerinde düzenlemiştir.

Yürütme ve Yasama Güçleri Arasındaki İlişkiler

Madde 127

Vergi tabanı, oranı ve toplama yöntemi kanunla belirlenir. Merkezi devlet ile özerk kolektifler (bölgeler) arasındaki yetki bölüşümü ile ilgili kanun Ulusal Meclis tarafından onaylanır.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin "kanun" müessesesi ile yapılacağını ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükmün devamında ise yönetim birimleri arasındaki yetki bölüşümünün de kanunla yapılacağı belirtilmektedir.

Özerk Kolektifler

Madde 211

Özerk kolektiflerin meclisleri tarafından oylanan vergi ve gümrük gelirleri kendileri tarafından toplanır.

Yerel yönetim birimlerine vergileme yetkisinin devrini düzenleyen hüküm, yerel mali özerkliği vurgulamakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Özerk Kolektifler

Madde 212

Özerk kolektifler, vergi kaynaklarının tamamını veya bir kısmını vergilendirebilirler.

Üniter yapılı bir yönetime sahip olmasına rağmen yerel yönetim birimlerine vergileme yetkisi devri yapan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Çad Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

9. Ekvator Ginesi Cumhuriyeti

Eski bir İspanya sömürgesi olan Ekvator Ginesi, 1963 yılında önce özerklik, daha sonra da 12 Kasım 1968 tarihinde bağımsızlığına kavuşmuştur. Yeni ülkenin Anayasası, 4 Ağustos 1973 yılında yürürlüğe girmiş ve o güne kadar özerk bölgeleri oluşturan Bioko ve Rio Muni üniter devletin birer parçası haline gelmiştir. Ülke Anayasası'nın 19 ve 79. maddeleri vergileme ile ilgili hükümleri düzenlemiştir.

Devletin Temel İlkeleri

Madde 19

Devlet kanunla ve eşitlik, genellik ve refah ilkelerinden esinlenerek vergiler oluşturur, parafiskal yükümlülükler getirir ve her vergi için özel durumlar belirler.

Tüm yasal ve tüzel kişiler, ulusal ve yabancı gerçek kişi ülke sakinleri kanunla konulan vergileri ödemek zorundadır.

Dikkat edilecek olursa maddede açıkça vergileme ilkeleri zikredilmektedir. Buna göre, vergilemede ***yasallık ilkesi*** başta olmak üzere kanun önünde ***eşitlik ilkesi*** ve ***genellik ilkesi*** ortaya konulmakta ve "refah" vurgusu verilerek vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Her verginin özel bir durumla eşleştirilmesine imkan veren kısım ise dolaylı olarak devletin vergiyi farklı alanlarda ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanabileceğine göndermede bulunmaktadır. Hükmün ikinci bölümünde ise vergilerin herhangi bir ayrım yapılmaksızın ülkedeki herkese cebren yüklendiği belirtilmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Ayrıca hüküm "kanun" vurgusu yaparak vergilemede ***yasallık ilkesine*** tekrardan atıf yapmaktadır.

Devletin Temel İlkeleri

Madde 79

Vergi konularındaki yasama faaliyetleri, her duruma uygun vergilerin ve diğer yükümlülüklerin oluşturulması Temsilciler Meclisinin ve Senatonun ortak fonksiyonları arasında yer almaktadır.

Vergileme ilkesinin kullanımını düzenleyen hüküm, yetki konusunda yasama organını adres göstermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Her duruma uygun bir vergileme anlayışı da dolaylı olarak ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Ekvator Ginesi Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,309'dur.

10. Eritre Devleti

Geçici Hükümet, 1994 yılının Mart ayında yeni bir anayasa taslağı hazırlaması için Anayasa Komisyonu oluşturmuş ve oluşturulan taslak, 1997 yılında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Eritre üniter bir yönetim yapısına sahiptir ve ülke Anayasası'nın 32. maddesi vergilere ait tek bir hüküm düzenlemiştir.

Ulusal Meclis

Madde 32/3

Ulusal Meclis bütçeyi onaylar ve vergi kanunlarını çıkarır.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmaktadır.

Eritre Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

11. Etiyopya Federal Demokratik Cumhuriyeti

Avrupalı sömürge güçlerini yenen ve bağımsızlığını ilan eden iki Afrika ülkesinden biri olan Etiyopya, 21 Ağustos 1995 tarihinde günümüzde yürürlükte olan Anayasası'nı kabul etmiştir. Anayasa, yasama organını Halk Temsilciler Meclisi ve Federasyon Meclisi olarak ikiye ayırmış ve dokuz etnik temelli bölgeden oluşan federal bir hükümet oluşturmuştur. Ülke Anayasası'nın 51, 52, 55, 62, 96, 97, 98 ve 100. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Güçler Ayrılığı ve Yapısı

Madde 51/10

Federal hükümet kendisine ayrılmış vergileri koyma ve toplama görevini yerine getirir.

Hüküm vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve merkezi hükümete vergi koyma ve toplama yetkisi vererek vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Güçler Ayrılığı ve Yapısı

Madde 52/2

Eyaletler kendilerine ayrılmış vergilerin koyulması ve toplanması görevini yerine getirirler.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, bu kez eyaletlere vergi koyma ve toplama yetkisi vermekte ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesini*** yerel düzeyde ele almaktadır.

Halk Temsilcileri Meclisi

Madde 55/11

Federal hükümete ayrılmış gelir kaynakları içinde yer alan vergi ve harçları koymak Halkların Temsilciler Meclisi'nin görev ve yetkileri arasındadır.

Mali tevzin bakımından düzenleme yapan hüküm federal düzeyde vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Federasyon Meclisi

Madde 62/7

Federal hükümetin eyaletlere sağladığı sübvansiyon ve vergilerden ortak olarak elde edilen gelirlerin bölüşümü belirlemek Federasyon Meclisinin görev ve yetkileri arasındadır.

Kamusal gelirlerin bölüşümünü düzenleyen hüküm, eyaletlere bırakılan gelirlerin bölüşümüne ait yetkileri yasama organına vermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Muhtelif Hükümler

Madde 100

Federal Hükümet ve eyaletler vergilendirme güçlerini kullanırlarken herhangi bir verginin "gelirin kaynağının vergilenmesiyle" ilişkili olmasını sağlamalıdır. Vergilerin birbirlerinin ilişkilerine olumsuz etki göstermemelerini sağlamalıdırlar. Kar amaçlı bir girişim olmadıkça ne Federal Hükümet ne de eyaletler birbirlerinin varlıklarına vergi koyup toplayabilir.

Vergileme yetkisinin yönetim birimleri tarafından kullanımını düzenleyen hüküm, yönetim birimleri tarafından uygulanan vergilerin birbirleri üzerine olumsuz etkiler göstermemesi gerektiğini vurgulamakta ve vergilemeden doğabilecek saptırıcı etkileri engellemeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple hüküm vergilemede ***tarafsızlık ilkesi*** ile ilişkilidir.

Etiyopya Anayasası'nın muhtelif hükümlerinden olan 96, 97 ve 98. maddeler sırasıyla (1) Federal Hükümet, (2) Eyaletler ve (3) Hem Federal Hükümet hem

de Eyaletler tarafından konulup toplanan vergi kaynaklarını tek tek saymakta ve ülkede var olan mali tevzinin gelir bölüşümü kısmını düzenlemektedir.

Etiyopya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,080'dir.

12. Fas Krallığı

Fas'ın günümüzdeki Anayasası, seçmenlerin yüzde 98 ile kabulü ile sonuçlanan 25 Kasım 2011 referandumu ile kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Üniter monarşi ile yönetilen ülkenin Anayasası vergileme ile ilgili hükmü 71. maddesinde düzenlemiştir.

Parlamentonun Yetkileri Üzerine

Madde 71

Mali rejim ve vergilerin matrahını, vergi ve diğer yükümlülüklerin toplanması kanunun alanına girer.

Yasama organının vergileme yetkisine sahip olduğunu düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Fas Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,433'tür.

13. Fildişi Sahili Cumhuriyeti

Fildişi Sahili Anayasası, 30 Ekim 2016 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve 8 Kasım 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası, vergilerle ilgili hükümleri 15, 43, 93 ve 101. maddelerinde düzenlemiştir.

Haklar ve Özgürlükler

Madde 15

Makul çalışma koşulları ve adil ücret her vatandaşın hakkıdır. Hiç kimse, seviyesi kanunla belirlenmiş bir pay dışında, vergilendirme nedeniyle ücretinden mahrum bırakılamaz.

Hüküm çalışma koşulları ve adil ücretle ilgili olarak kanunla düzenlenen ödemeler dışında ödeme yapmaya zorlanamayacağını düzenlemekte ve sahip olduğu "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hükümde geçen "hiç kimse" ifadesiyle yasal yollarla alınan vergilerin herkesi bağladığı ima edilmekte vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunulmaktadır. Diğer yandan hükmün adil ücret ve vergiler arasında bağlantı kuruyor olması dolaylı da olsa vergilemede ***adalet ilkesi*** ile ilişkilendirilebilmektedir.

Ödevler

Madde 43

Kanunlara uygun olarak vergi sorumluluklarının yerine getirilmesi her yerleşimcinin görevidir.

Devlet verginin toplanmasını sağlamak amacıyla gerekli tedbirleri alır, vergiden kaçakçılığı ve mali dolandırıcılıkla mücadele eder.

Hüküm vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymakta ve ülke yerleşikleri arasında ayrım yapılmaksızın vergi ödemelerini görev olarak tanımladığı için vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. "Yerleşimci" ifadesinden anlaşılacağı üzere yerleşiklik ilkesinin benimsenmiş olması yurtdışında ikamet eden vatandaşlar açısından ***çifte vergilendirme olmaz ilkesine*** göndermede bulunduğu sonucu çıkarılabilir. Hükümde ayrıca vergi kaçakçılığı ile mücadele edileceği vurgulanarak kaçakçılığın cezasız bırakılmayacağı hatırlatılmakta ve zımnen vergilemede ***adalet ilkesine*** değinilmektedir.

Parlamentonun Yetkileri

Madde 93

Parlamento kanunları çıkarır ve vergileri onaylar.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Yasama ve Yürütme Arasındaki İlişkiler

Madde 101

Her türlü verginin toplanması, yönetimi, oranı ve matrahı kanun alanına girer.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralına göndermede bulunmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** açıkça ortaya koymaktadır.

Fildişi Sahili Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,377'dir.

14. Gabon Cumhuriyeti

1991 yılının Mart ayında kabul edilen yeni Anayasası'nı 2011 yılında revize eden Gabon, üniter yönetim yapısına sahip bir ülkedir. Gabon Anayasası'nın 36 ve 47. maddeleri vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Yasama Gücü Üzerine

Madde 36

Parlamento kanunları oylar, vergi politikalarını onaylar ve anayasada yer alan hükümlere göre yürütme organının yetkisini denetler.

Hüküm, yasama yetkisinin Parlamento'da olduğunu ortaya koymakta ve doğal olarak vergi kanunlarını onaylama yetkisini de Parlamento'ya vermektedir. Bu yönüyle vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapan hüküm ayrıca "vergi politikaları" ifadesi üzerinden vergilemede ***müdahale ilkesinde*** de zımnen değinmektedir.

Yasama ve Yürütme Arasındaki İlişkiler

Madde 47

*Her türlü verginin toplama aracı,
oranı ve matrahı kanunla düzenlenir.*

Vergilemede temel düzenleme aracının "kanun" olduğuna dikkat çeken hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Gabon Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,865'tir.

15. Gana Cumhuriyeti

Gana Anayasası, 28 Nisan 1992 tarihinde yapılan referandum ile kabul edilmiş ve akabinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip bir ülke olan Gana, vergilerle ilgili hükümleri Anayasası'nın 41, 68, 94, 145, 174 ve 199. maddelerinde düzenlemiştir.

Devlet Politikasının Yol Gösterici İlkeleri

Madde 41

*Gelirini yasal ve ilgili kurumlara dürüst bir şekilde beyan etmek ve tüm
vergisel sorumluluklarını yerine getirmek her vatandaşın görevidir.*

Hükümde mükelleflerin dürüstlük ilkesine uygun olarak hareket etmeleri gerektiği hatırlatılmakta ve "her vatandaş" vurgusu ile herhangi bir ayrım yapılmaksızın vergilerin vatandaşları bağladığı belirtilerek vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Lakin genellik ilkesine vatandaşlar açısından atıf yapılmış olması vatandaş olmayanların vergilendirilmediği anlamına gelmemektedir. Ülkedeki vergi kanunları vatandaş olmayanların vergilendirilmesi ile ilgili hususları ayrıca düzenlemektedir.

Yürütme

Madde 68/5

*Devlet Başkanı'na ödenen maaşlar, verilen ödenekler, bağlanan emeklilik
maaşları ve yapılan bağışlar vergiden muaftır.*

Açıkça görüldüğü üzere hüküm vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte ve Devlet Başkanı'na yapılan her türden ödemeyi görevindeyken ya da görevi sonrası dönemde vergi dışı tutmaktadır. Devlet başkanının aldığı ücretin miktarına bakılmaksızın vergi dışında bırakılması ise aynı veya daha düşük gelir seviyesindekilerin aleyhine olacak şekilde ***adalet ilkesinin*** esnetilmesi anlamına gelmektedir.

Yasama

Madde 94/1

Bir kişi tüm vergilerini ödemeksizin veya ödemek için ilgili kurumla tatmin edici bir anlaşma yapmaksızın Parlamento üyesi olamaz.

Hüküm vergi borcunun tamamen ödenmiş olmasını Parlamento üyeliği için bir ön şart olarak belirlemekte ve kamu görevlilerinin mükelleflere örnek davranışlarını zorunlu hale getirmektedir. Hükmün doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir vergileme ilkesi ile ilişkisi yoktur.

Yargı

Madde 145

Parlamento, Bölge Meclislerinin vergi koyma, toplama ve oranlarını belirleme gibi fonksiyonlarını kanunla belirler.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, her ne kadar yerel yönetimlere mali özerklik tanınıyor olsa da bunun yasama organı tarafından kanunla denetleneceğini ortaya koymakta ve dolaylı olarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Maliye

Madde 174/1

Parlamentonun kanuni yetkisi altında veya aracılığı olmadan vergi koyulamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Maliye

Madde 174/2

Bir kanun; Madde 174/1'de yer alan hükme göre yürürlüğe girdiği halde, bir kişiye veya idareye kanunla konulan verginin değiştirilmesi konusunda yetki veriyorsa, bu kanun Parlamento'nun ön onayına tabi olmalıdır.

Vergileme yetkisinin kullanımını ortaya koyan hüküm, yasal prosedüre uygun olarak yürürlüğe giren lakin vergileme konusunda yetkili kişi ve kurumlara değişiklik yetkisi veren kanunların ön onaya tabi tutulması gerektiğini belirtmekte ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesini*** bir kez daha vurgulamaktadır. Parlamentonun ön onayı olmaksızın vergi kanunuyla konulan verginin değiştirilememesi vergilemede ***belirlilik ilkesine*** de dolaylı bir gönderme anlamı taşımaktadır.

Kamu Hizmetleri

Madde 199/3

Emeklilik ödemeleri vergiden muaftır.

Kamu maliyesi açısından karşılıksız olma özelliği taşıyan ve hedef aldığı grup bakımından sosyal adalete hizmet eden emeklilik ödemelerinin vergi dışı tutulması, hem vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte hem de vergi ***adaleti ilkesine*** hizmet etmektedir. Ancak burada izah edilmesi gereken bir husus söz konusudur. Tüm vatandaşlar kapsamında ele alındığında genellik ilkesinin esnetildiği söylenebilir. Bununla birlikte alt düzeyde, yani emekliler arasında bir ayrım yapılmaksızın bir muafiyet söz konusu ise genellik ilkesine olumlu anlamda bir gönderme söz konusudur. Özetle burada üst düzeyde genellik ilkesi esnetilmiş iken alt düzeyde ise güçlendirilmiştir.

Gana Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,625'tir.

16. Güney Afrika Cumhuriyeti

1996 tarihli Güney Afrika Cumhuriyeti Anayasası, 4 Aralık 1996 tarihinde onaylanmış ve 4 Şubat 1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Güney Afrika üniter yapılı bir ülkedir. Ülke Anayasası'nın 227, 228 ve 229. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

İllere Ait Yerel Mali Konular

Madde 227/2

İl ve belediyeler tarafından ilave olarak toplanan gelirler kendilerine düşen ulusal gelir payından düşürülür. Aynı şekilde, ulusal hükümet illerin ve belediyelerin vergi tabanlarına ve kapasitelerine orantılı olarak elde edemedikleri gelirleri tazmin etmek zorunda değildir.

Vergileme yetkisinin kullanımına bağlı olarak elde edilen vergi hasılatının paylaşımını düzenleyen hüküm, mali tevzin bakımından gelir paylaşımını

düzenlemektedir. Hükmün doğrudan ya da dolaylı olarak atıf veya gönderme yaptığı herhangi bir vergileme ilkesi yoktur.

İllere Ait Yerel Mali Konular

Madde 228/1-a

Bir il yasaması katma değer vergisi, gelir vergisi, genel satış vergisi, mülk üzerine konulan vergi veya harçlar dışında kalan vergi, harç veya diğer yükümlülükler getirebilir.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerine aktarımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** yerel seviyede ele almaktadır. Devletin üniter yapısı gereği alt seviye yönetim birimlerine mali yetki aktarımı anılan ilkenin esnetilmesi anlamına gelmektedir.

Madde 228/1-b

Ulusal yasama tarafından konulan ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, mülk vergileri veya gümrük vergisi dışında kalan her türlü vergi üzerine düz oranlı ek yükümlülük getirilebilir.

Yerel yönetimlere vergileme yetkisinin devri ile ilgili düzenleme yapan hüküm, yerel yönetimlerin ulusal yasama organının yetkili olduğu vergiler dışındaki vergiler için ilave yükümlülükler getirebilmesini düzenlemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesinin*** yerel seviyede ele almaktadır.

İllere Ait Yerel Mali Konular

Madde 228/2-a

İlin vergi, ek yükümlülük veya harç yükleme konusundaki yasal yetkisini ulusal ekonomi politikalarına maddi ve makul olmayan zararlar verecek şekilde, il sınırları arasında gerçekleşen ekonomik aktiviteler veya mal, hizmet, sermaye ve işgücünün ulusal hareketliliği üzerinde icra edemez.

Yerel yönetimlere devredilen vergileme yetkisinin sınırlarını çizen hüküm, ulusal ekonomi politikalarına zarar veren yerel vergilemeyi yasaklamakta ve yerel vergilerin il sınırları arasında yaşanacak ticaret ve sermaye hareketliliği üzerine uygulanamayacağını belirtmektedir. Hükmün genel içeriği vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

İllere Ait Yerel Mali Konular

Madde 229/1-a

Belediye mülk üzerine yerel vergi ve ücretler üzerine de ek ödeme koyabilir.

Hüküm yerel yönetim birimi olan belediyelere vergiler konusunda oldukça sınırlı da olsa yetki vermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Madde 229/1-b

Ulusal yasama tarafından yetkilendirildiğinde yerel yönetimler tahsis edilen vergi, harç ve diğer yükümlülükleri koyabilir. Gelir vergisi, katma değer vergisi, genel satış vergisi veya gümrük vergisi koyamaz.

Yerel yönetimler tarafından vergileme yetkisi devri sağlayan hüküm, sınırlı olsa da vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

İllere Ait Yerel Mali Konular

Madde 229/3

İki belediye aynı bölge üzerinde aynı mali yetkilere sahip olduğunda bu yetkilerin bölüşümü ulusal yasama ile düzenlenir. Bölüşüm yapılırken şu kriterlerin dikkate alınması gerekmektedir:

1. Vergileme ilkelerine uyum.

2. Her bir belediye tarafından gerçekleştirilen yetki ve fonksiyonlar.

3. Her bir belediyenin mali kapasitesi.

4. Vergi, harç ve yükümlülük salmanın etkinliği ve verimliliği.

5. Eşitlik.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri arasında bölüşümünü düzenleyen hüküm, yetki bölüşümünde dikkate alınması gereken kriterleri ortaya koymaktadır. Dikkat edilecek olursa bu kriterler doğrudan doğruya vergileme ilkelerini hedef almakta ve özellikle vergilemede ***ölçülülük ilkesi***, ***etkinlik*** ve ***verimlilik ilkesi*** ve ***adalet ilkesi*** ortaya konulmaktadır.

Güney Afrika Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,292'dir.

17. Güney Sudan Cumhuriyeti

Güney Sudan Anayasası, 7 Temmuz 2011 tarihinde Yasama Meclisi tarafından onaylanmış ve ülkede bağımsızlık günü olarak kutlanan 9 Temmuz 2011 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından imzalandıktan sonra yürürlüğe girmiştir. Güney Sudan Cumhuriyeti federal yönetim yapısına sahiptir. Ülke

Anayasası'nın 86, 90, 166, 169, 177, 179 ve 187. maddeleri vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Ulusal Yasama

Madde 86

1. Ulusal Yasamanın oturumda olmadığı durumlarda, acil bir durumda, Devlet Başkanı kanun gücünde geçici emir çıkarabilir.

[…]

5. Başkan, Haklar Bildirgesinde yer alan meseleler, hükümetin ademi merkezileşme sistemi, genel seçimler, yıllık kaynak tahsisi ve mali gelirler konusunda geçici emir çıkaramaz.

Birinci bentte yasama organına ait olan yetkilerin acil bir durumun oluşmasına bağlı olarak yürütme organına devredilebildiği ortaya konulmakta ve vergileme yetkisinin kullanımı açısından herhangi bir ayrım yapılmadığı için bu hüküm vergilemede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi için gerekli ortamı hazırlamaktadır. Lakin beşinci bentte acil durumlarda yürütme organına devredilen yetkilerin vergileme alanında geçerli olmadığı belirtilmekte ve ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi yönündeki ihtimal sonlandırılmaktadır.

Ulusal Yasama

Madde 90

Devlet Başkanı Madde 86/5'e bağlı olmaksızın kamu yararı adına, kanun gücünde başkanlık emri çıkararak vergi, ücret veya değişikliğin yürürlüğe girmesini sağlayabilir.

Aciliyet olan durumlarda ve kamu yararına olacak şekilde vergilerin kullanımını şart koşan hüküm, daha önce yürütme organına yetki devrini düzenleyen 86. maddedeki sınırlandırmayı bertaraf etmekte ve yürütme organına vergileme yetkisi vermektedir. Hükmün vergileme ilkeleri bakımından yorumu vergilemede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesidir.

Yerel Hükümet

Madde 166/7

Yerel hükümetlerin kanunlara uygun olarak vergi koyma, toplama ve ücretleri belirleme yetkisi bulunmaktadır.

Vergileme yetkisinin kullanımını yerel yönetim birimlerine devreden hüküm, bir yandan "kanun" vurgusu vererek vergilemede ***yasallık ilkesini*** güçlendirmekte diğer yandan da gerçekleştirdiği yetki devri ile ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Maliye ve Ekonomik Konular

Madde 169/9

Bu Anayasada belirtilmiş tüm vergi ve yükümlülükler kanuna uygun, adil, eşit, şeffaf ve vatandaşlar üzerinde aşırı vergi yükü ve vergi yansıması yapmayacak şekilde düzenlenir.

İlk olarak hükümde geçen "kanuna uygun" ifadesi, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf niteliğindedir. Ayrıca hükmün devamında sıralanan "adil" vurgusu kolaylıkla tahmin edileceği üzere ***adalet ilkesine***, "şeffaf" vurgusu vergilemede ***sadelik (açıklık) ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Bunlardan ayrı "aşırı vergi yükü" ne dikkat çeken hüküm vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Son olarak vergi yansımasının sebep olacağı bozulmalara işaret eden hüküm, dolaylı olarak ***tarafsızlık ilkesini*** gündeme getirmektedir.

Gelir Kaynakları

Madde 177/2

Ulusal Hükümet aşağıdaki kaynaklardan vergi toplamak ve gelir sağlamak için yasama yapar:

a. Petrol, gaz, mineral ve diğer doğal kaynaklar,

b. Ulusal kişisel gelir vergisi,

c. Gümrük ve ithalat vergileri,

d. Havaalanları, demiryolları ve nehir taşımacılık gelirleri,

e. Hizmet ücretleri ve cezalar,

[…]

h. Mal ve hizmetler üzerinden katma değer vergisi veya genel satış vergisi

i. Özel tüketim vergileri

[…]

n. Kanunla konulan diğer vergiler ve gelirler.

Dikkat edilecek olursa bu maddede Ulusal Hükümet'in vergi koyacağı ve toplayacağı kaynaklar tek tek sayılmıştır. Gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, hizmet ücretleri, cezalar ve saire gibi birçok kaynak sayıldıktan sonra hükme "kanunla belirtilen diğer vergi ve gelirler" benti eklenmiş ve böylece Anayasa'da yer almayan vergilerin de konulabileceği belirtilmiştir. Hükmün genel içeriği vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile ilgilidir.

Gelir Kaynakları

Madde 179

Eyaletler aşağıdaki kaynaklardan vergi toplamak ve gelir elde etmek için yasal yasama yapar:

a. Eyalet arazi ve mülk vergisi,

b. Eyalet hizmetleri için hizmet ücretleri,

c. Eyalet tarafından çıkarılan lisanslar,

d. Eyalet kişisel gelir vergisi,

e. Turizm ile ilgili vergiler,

f. Üreteci her eyalet için petrol ve diğer mineral gelirinin en az yüzde 2'si,

h. Damga vergisi,

i. Tarım üretim vergileri,

j. Yardım amaçlı hibe ve dış yardım,

k. Özel tüketim vergileri,

[…[

n. Kanunla belirlenen diğer vergiler.

Bu maddede de eyaletlerin gelir toplamak ve vergi koymak üzere yasama yapabilecekleri kaynaklar tek tek sayılmıştır. Eyalet gelir vergisi, hizmet bedelleri, eyalet arazi ve mülk vergileri gibi kaynaklar sayıldıktan sonra "kanunla belirlenen diğer vergiler" denilerek yine Anayasa'da belirtilmeyen vergilerin uygulanabilmesi yönünde kural içi boşluk oluşturulmuştur. Hükmün genel içeriği vergilemede ***yasallık ilkesiyle*** ilgilidir.

Eyaletler Arası Ticaret, Yükümlülük ve Varlıklar

Madde 187/2

Eyaletler arası ticaret üzerinden vergi, ücret veya başka herhangi bir yükümlülük getirilmez.

Eyaletlerin vergileme yetkilerini kullanırken vergileri birer koruma aracı olarak kullanmalarını yasaklayan hüküm vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Güney Sudan Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,309'dur.

18. Kenya Cumhuriyeti

Kenya'da 6 Mayıs 2010 tarihinde yayınlanan ve 27 Ağustos 2010 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa, 1963 bağımsızlık anayasasının yerini almıştır. Üniter yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası 67, 201, 209, 210 ve 227. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır.

Arazi ve Çevre

Madde 67

Kanunla belirlenmiş herhangi bir bölgedeki taşınmaz mülkler üzerindeki arazi vergileri konusunda değerlendirme yapmak Ulusal Arazi Komisyonu'nun görevleri arasında sayılmaktadır.

Arazilerin yeniden değerlemesinin yapılmasında ulusal bir komisyonu yetkili kılan hüküm, arazilerde oluşacak değer artışlarının kontrolünü hedef almakta ve sınırlı da olsa vergileme yetkisinin yürütme organına devrini mümkün kılmaktadır. Bu yönüyle okunduğunda hükmün vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnettiği söylenebilir. Ancak ilgili bölgenin kanunla belirlenme şartı en azından konu bakımından yasallık ilkesinin esnetilmediğini gösterir. Dolayısıyla burada yasallık ilkesi kısmen esnetildiği söylenebilir. Bununla birlikte kanunla bir bölge için böyle bir verginin getirilebilmesi dolaylı olarak hem genellik ilkesinin esnetilmesi anlamına gelmekte hem de ***müdahale ilkesine*** bir gönderme yapmaktadır. Ayrıca arazi değer artışlarının vergileme bakımından dikkate alınıyor olması ***adalet ilkesi*** ile ilişkilendirilebilir.

Kamu Maliyesi İlkeleri ve Çerçevesi

Madde 201

Kamu maliyesi sistemi eşitlikçi bir toplumu ve özellikle vergilendirme yükünün adil olarak paylaşılmasını, ulusal olarak toplanan gelirlerin ulusal ve idari bölgeler arasında eşit olarak paylaşılmasını ve kamu harcamalarıyla ülkenin eşit olarak kalkınmasını destekler.

Hükümde geçen "eşitlikçi toplum" ifadesinin karşılığı ***kanun önünde eşitlik ilkesidir***. Ayrıca vergi yükünün adil paylaşımı üzerine yapılan vurgu, vergi ***adaleti ilkesine*** atıf niteliğindedir. Hükmün devamında geçen ve vergi hasılatının kamu harcamalarına dönüşümünü betimleyen bölüm, ***vergilerin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesini*** ortaya koymakta ve vergilerin ülke kalkınması amacıyla kullanımı da vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Gelir Yükseltme Yetkileri ve Kamu Borcu

Madde 209

1. Gelir vergisi, katma değer vergisi, ithalat ve ihracat üzerindeki gümrük vergileri ve özel tüketim vergisi sadece Parlamento tarafından konulabilir.

2. İdari bir bölge emlak oranlarını, eğlence vergilerini ve Parlamento tarafından çıkarılan bir kanunla belirlenen diğer vergileri koyabilir.

3. Ulusal hükümet veya idari bölge hükümetleri sundukları hizmetler karşılığında ücret koyabilirler.

Birinci bentte vergileme yetkisinin belli vergiler söz konusu olduğunda sadece ulusal yasama organı tarafından kullanılacağını ortaya koymakta ve sınırlı da olsa vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. İkinci bentte yerel yönetim birimlerinin yine sayılan bazı vergilerde -eğer kanun izin veriyorsa- doğrudan düzenleme yapabileceği belirtilmekte ve ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir. Üçüncü ve son bentte ise yerel yönetim birimleri tarafından sunulan hizmetler karşılığında ücret (harç) uygulamasına gidileceği ifade edilmekte ve vergilemede ***faydalanma ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Gelir Yükseltme Yetkileri ve Kamu Borcu

Madde 210

Vergi veya lisanslama ücretleri sadece kanunla konur, feragat edilir ve genişletilebilir.

Kanunla bir devlet memuru, devletteki görevi sebep gösterilerek vergi ödemekten muaf tutulamaz.

Birinci bentte "kanunsuz vergi olmaz" kuralı ortaya konulmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Ancak vergilemenin kaldırılmasına değinmemiş olması ***yasallık ilkesine*** yapılan atfı kısmi niteliğe bürümektedir. İkinci bentte ise vergileme bakımından devlet memurlarının herhangi bir ayrıcalığı olmadığı belirtilmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıfta bulunulmaktadır.

Kamu Parasının Kontrolü

Madde 227

Parlamento bir kanunla vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere karşı uygulanacak yaptırımların çerçevesini belirler.

Vergi ödevini yerine getirmeyenlere ceza hükümlerinin uygulanacağını ortaya koyan hüküm, vergi kaçıranlarla mücadele edileceğini ima etmekte ve ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kenya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 7,440'tır.

19. Kongo Cumhuriyeti

Eski bir Fransa sömürgesi olan ve Brazzaville olarak da bilinen ülke, 15 Ağustos 1960 tariAhinde bağımsızlığını ilan etmiştir. Mevcut Anayasa 25 Ekim 2015 tarihinde kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Kongo üniter yapılı bir ülkedir ve Anayasası'nın 124. ve 125. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Yasama Gücü Üzerine

Madde 124

Parlamento tek başına kanunları oylar.

Vergileri onaylar, devletin bütçesini oylar ve yürütmeyi kontrol eder.

Sahip olduğu kanun yapma becerisi üzerinden vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hüküm yasama organının yürütme organı üzerindeki denetim gücüne değinmekte ve Hükümet tarafından izlenen mali politikaların da yasama tarafından denetlendiğini ortaya koymaktadır. Vergi politikası üzerinden okunduğunda bu hükümle zımnen ***müdahale ilkesine*** gönderme yapıldığı söylenebilmektedir.

Yasama Gücü Üzerine

Madde 125

Her türlü verginin koyulması, oranının, matrahının ve tahsilat yöntemlerinin belirlenmesi kanun alanına girer.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Verginin değiştirilmesi veya kaldırılmasına değinilmemesi yasallık ilkesinin eksik olarak ortaya konulduğunu gösterir.

Kongo Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,687'tir.

20. Kongo Demokratik Cumhuriyeti

Eski bir Belçika sömürgesi olan ve Zaire olarak da bilinen ülke, 30 Haziran 1960 tarihinde bağımsızlık ilan etmiş ve kısa süre içinde iç savaşa sürüklenmiştir. Mevcut Anayasa 18 Şubat 2006 tarihinde kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiş altıncı anayasadır. Kongo Demokratik Cumhuriyeti üniter yapılı bir ülkedir ve Anayasası'nın 65, 122 ve 174. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Vatandaşın Ödevleri Üzerine

Madde 65

Tüm Kongolular devlete olan sorumluluklarını sadakatle yerine getirir. Bunun gibi vergi ve harçları ödeme sorumlulukları vardır.

Hükümde geçen "Tüm Kongolular" ifadesi, herhangi bir ayrım yapılmaksızın ülkedeki tüm vatandaşların vergilere mükellef kılındığını göstermekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Lakin hüküm ülkedeki yabancıların vergilendirilmediği anlamına gelmemektedir. Zira ülkedeki vergi kanunları gerekli şartları taşıdıklarında yabancıların da vergilenmesine imkan sağlamaktadır. Ancak diğer ülke anayasalarında geçen "herkes" ve "her bir kişi" gibi ifadelerle karşılaştırıldığında vergileme mükellefiyetinde "vatandaşlığın" vurgulanması anılan ilkeye kısmi bir gönderme olarak değerlendirmesine yol açmaktadır.

Yürütme ve Yasama Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 122

Her türlü verginin matrahı, oranı ve tahsilat yöntemi kanun alanına girer.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu içinde geçen "kanun" vurgusu ile ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kamu Maliyesi Üzerine

Madde 174

Vergiler sadece kanunla konur.

Kamu harcamalarına katkı sağlamak Kongo Demokratik Cumhuriyeti'nde yaşayan herkes için bir görevdir.

Vergi muafiyetleri ve kolaylıkları sadece kanunla oluşturulur.

Vergilerin sadece kanunla düzenleneceğine işaret eden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca ***verginin kamu giderlerinin genel karşılığı olma ilkesini*** ortaya koymakta ve içinde geçen "herkes" vurgusu ile ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Böylece vatandaşlık vurgusunun yapıldığı 65. Maddedeki eksiklik burada giderilmiş olmaktadır. Hükmün sonunda ise ***genellik ilkesinden*** sapmalara sebep olan uygulamaların

söz konusu olabileceği belirtilmekte ve bu tür düzenlemelerin de kanunla oluşturulacağı zikredilerek ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Kongo Demokratik Cumhuriyeti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,444'tür.

21. Liberya Cumhuriyeti

Eski bir ABD sömürgesi olan ülke, 26 Temmuz 1847 tarihinde bağımsızlığını ilan etmiştir. 6 Ocak 1986 tarihinde yürürlüğe giren mevcut Anayasa, ülkenin bağımsızlığını kazandığı 1847 Anayasası'nın yerini almıştır. Liberya üniter yapılı bir ülkedir ve vergilerle ilgili hükümlere Anayasası'nın 30, 34, 60 ve 72. maddelerinde yer verilmiştir.

Yasama

Madde 30/b

Liberya vatandaşlarının yasama organı üyesi olabilmeleri için seçim zamanından en az bir yıl önce seçilmek istedikleri bölgede ikamet etmesi ve vergi mükellef olması gerekir.

Vatandaşlık ile vergi mükellefiyeti arasında organik bir bağ olmayabileceğini zımnen kabul eden bu maddenin çok dolaylı yoldan ***genellik ilkesine*** atıf yaptığı söylenebilir.

Yasama

Madde 34

Vergi, resim, harç ve diğer yükümlülüklerin koyulması Yasama organının görevleri arasındadır.

Vergileme yetkisinin açıkça yasama organında olduğunu belirten hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Lakin verginin değiştirilmesi ve kaldırılması da yasama organının görevleri arasındadır. Dolayısıyla bu hususlara burada yer verilmediği için yasallık ilkesine yapılan göndermenin eksik olduğu söylenebilir.

Yürütme

Madde 60

Devlet Başkanı ve yardımcısının alacağı maaş Yasama organı tarafından belirlenir ve Cumhuriyet tarafından ödenir. Bu maaşlar kanuna uygun olarak vergiye tabi olur. Devlet Başkanının ve yardımcısının seçildikleri dönem boyunca maaşları ne arttırılır ne de azaltılır.

Hüküm söz konusu olan şahıslar Devlet Başkanı ve Başkan Yardımcısı olsa bile vergileme bakımından herhangi bir ayrım yapılmadığını ortaya koymakta ve oldukça ironik bir şekilde vergilemede ***genellik ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Yargı

Madde 72

Yargıtay yargıçlarının alacakları maaş, ödenek ve yardımlar kanunla belirlenir ve kanuna uygun olarak bu maaşlar vergiye tabi olur.

Vergileme bakımından Yargıtay üyesi yargıçların da herhangi bir ayrıma tabi tutulmadığını belirten hüküm, yine vergilemede ***genellik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Liberya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,431'dir.

22. Libya

1969 yılında yapmış olduğu darbe sonucu iktidara gelen Kaddafi, kırk iki yıl devlet başkanlığı görevinde bulunmuştur. Bu dönem boyunca 1969 yılında oluşturulan Anayasa yürürlükte kalmıştır. 2011 yılında Kaddafi hükümetinin devrilmesi üzerine Ulusal Geçiş Konseyi tarafından 3 Ağustos 2011 tarihinde Geçici Anayasa Bildirgesi oluşturulmuş ve bunun kalıcı bir anayasa oluşturulana kadar uygulanmasına karar verilmiştir. Geçici Anayasa Bildirgesi'ne herhangi bir vergi hükmü bulunmamaktadır. 2016 yılında oluşturulan ve hala görüşülmekte olan Anayasa Taslağı'nın 29. ve 30. maddelerinde ise vergilerle ilgili hükümlere şu yer verilmiştir.

Devletin Yapısı ve Temel Direkleri

Madde 29

Vergi koymak, muafiyet getirmek veya bir vergiyi değiştirmek sadece kanunla yapılır. Vergi koyulurken toplum çıkarları ve sosyal adalete ulaşmak göz önünde bulundurulur.

Vergilerle ilgili (verginin kaldırılması hariç) temel düzenlemelerin kanunla yapılacağını belirten hüküm, hem vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu belgelemekte hem de vergilemede ***yasallık ilkesine*** kısmi atıfta bulunmaktadır. Hükümde geçen "muafiyet" ifadesi ise eğer kanun izin verirse vergilemede ayrıcalıklı uygulamalara gidilebileceğini belirtmekte ve gerekirse ***genellik ilkesinin*** esnetilebileceğini ortaya koymaktadır. Vergi uygulamalarına sosyal adalete ulaşılması için gidilmesi vergilemede ***adalet ilkesine***, toplum

çıkarlarının ön planda tutulması ise vergileri birer politika aracı olarak görmeyi gerektirdiğinden vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Devletin Yapısı ve Temel Direkleri

Madde 30

Devlet zekatı yasal/meşru bankalara ödenmesini ve tahsilini sağlar. Zekat kamu gelirleriyle karıştırılamaz.

Şer-i bir vergi olan zekatın tahsilatını düzenleyen hüküm, zekatın kullanım amacına uygun olarak kullanımını belirtmekte ve bir vergi olarak ele alındığında vergilemede ***tahsis ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Libya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,759'dur.

23. Madagaskar Cumhuriyeti

Eski bir Fransa sömürgesi olan Madagaskar, 1960 yılında bağımsızlığını ilan etmiştir. Bağımsızlık sonrası dönemde askeri darbelerle kesintiye uğrayan demokratik rejim, 14 Kasım 2010 tarihinde yapılan referandumla tekrar meşruiyet kazanmış ve ülke Anayasası yürürlüğe girmiştir. Madagaskar üniter yönetim yapısına sahip bir ülke olmakla birlikte yerel yönetimlere oldukça geniş idari ve mali özerklikler tanımaktadır. Ülke Anayasası'nın 3, 90 ve 92 maddeleri vergilerle ilgili hükümleri düzenlemiştir.

Temel İlkeler

Madde 3

Madagaskar Cumhuriyeti, idari ve mali özerklik yetki ve ilkelerinin Anayasa ile güvence altına alındığı ve kanunla tanımlandığı Komünlerden, Bölgelerden ve İllerden oluşan Merkezi Olmayan Bölgesel Kolektifler sistemine dayalı bir devlettir.

Ülkenin yönetim sistemi hakkında düzenleme yapan hüküm, içinde geçen mali özerklik vurgusuyla vergileme yetkisinin yönetim birimleri arasında dağıtıldığını ima etmektedir.

Hükümet ve Parlamento Arasındaki İlişkiler

Madde 90

Devlete veya Merkezi Olmayan Bölgesel Kolektiflere geri gönderilecek kamu gelirlerinin oranı, Kolektiflerin bütçeleri için toplanan vergilerin kaynağı ve maksimum oranı konuyla ilgili mali bir kanun çerçevesinde belirlenir.

Mali tevzin kurallarının gelir bölüşümü kısmını düzenleyen hüküm, idareler arası gelir bölüşümünün kanunla düzenleneceğini belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Hükümet ve Parlamento Arasındaki İlişkiler

Madde 95/1

Merkezi Olmayan Bölgesel Kolektifler için vergilerin matrahı ve kaynağı hakkında kurallar kanunla oluşturulur.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğini belirten hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Madagaskar Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,975'tir.

24. Malavi Cumhuriyeti

Üniter yapılı bir ülke olan Malavi, mevcut Anayasası'nı 16 Mayıs 1994 tarihinde kabul etmiş ve yürürlüğe koymuştur. 2017 yılında revize edilen Anayasa'nın 57. ve 171. maddeleri vergilerle ilgili düzenleme yapmıştır.

Yasama

Madde 57

Ulusal Meclis maliyeden sorumlu Bakanın önerisi olmaksızın vergilerin konulması veya değiştirilmesi konusunda yasa tasarısını görüşemez.

Hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu belirtmek ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakla birlikte vergilere ait düzenlemelerin Hükümet'ten gelecek önerilere göre yapılacağını ifade etmekte ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** de göndermede bulunmaktadır. Ayrıca yasama organının re'sen yasal düzenleme yapmasını sınırlandıran hüküm, vergilemenin teknik boyutu dikkate alındığında yürütme organı olan hükümeti olarak öne çıkarmaktadır.

Maliye

Madde 171

Kanun veya kanuna dayalı bir yetki olmaksızın, hükümet veya herhangi bir yerel yetkili tarafından herhangi bir vergi, harç veya yükümlülük getirilemez.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Verginin kaldırılması ve değiştirilmesi hususlarına ayrıca değinilmemesi yasallık ilkesine yapılan atfın eksik değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Malavi Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,687'dir.

25. Mali Cumhuriyeti

Mali üniter yapılı bir ülkedir. 1991 yılında hazırlanan ülke Anayasası 12 Ocak 1992 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Mali Anayasası yarı başkanlık sistemi içinde çok partili bir demokrasiyi öngörmektedir. Anayasa'nın 2. ve 70. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermektedir.

İnsanın Hak ve Yükümlülükleri

Madde 2

Her Malili hak ve sorumluluklarda eşittir.

Hüküm ülke halkının tamamına herhangi bir ayrım yapmadan eşit haklar tanıyıp eşit sorumluluklar yüklediğinden ve tüm bunların vergileme alanında da uygulaması kaçınılmaz olduğundan hem vergilemede ***genellik ilkesine*** hem de ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca yabancıların sağlanan anayasal eşitlikten faydalanıp faydalanamayacağına yönelik bir hükmün yer almaması, genellik ilkesinin üst seviyede esnetilmiş olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır.

Hükümet ve Ulusal Meclis Arasındaki İlişkiler

Madde 70

Para biriminin düzenlenmesi, verginin tahsilat yöntemlerinin, matrahının ve oranlarının belirlenmesi kanun alanına girer.

Hüküm taşıdığı başlık gereği yürütme ve yasama organları arasındaki ilişkiyi vergiler özelinde düzenlemekte ve vergilerle ilgili düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğini belirterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ancak verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi gibi vergilemede yasallık ilkesinin karşılığı olan asli unsurlara değinmemesi yasallık ilkesine yapılan atfın eksik olarak değerlendirilmesine neden olmaktadır.

Mali Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,017'dir.

26. Mısır Cumhuriyeti

Mısır Anayasası, 2014 yılındaki referandumla kabul edilmiş ve 18 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Mısır üniter yönetim yapısına sahip bir ülkedir. En son 20 Nisan 2019 tarihinde revize edilen ülke Anayasasının 27, 38 ve 178. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Ekonomik Bileşenler (Ekonomik Sistem)

Madde 27/2

Ekonomik sistem adil bir vergi sistemi taahhüt eder.

Ülkedeki ekonomik sistemin adil bir vergi sistemini taahhüt etmesi, direkt olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Ekonomik sistemin serbest bir görünüm arz ettiği bilinen ülkede vergi sisteminin adil düzeni sağlayacağı taahhüdü dolaylı olarak vergilerin müdahale ilkesine uygun olarak kullanılabileceğini de ifade etmektedir.

Ekonomik Bileşenler (Vergileme)

Madde 38

1. Vergilendirme sistemi ve diğer kamusal mali yükümlülükler devlet kaynaklarının gelişimi, sosyal adalete ulaşmayı ve ekonomik gelişmeyi amaçlar.

2. Kamu vergileri kanunsuz olarak getirilemez, değiştirilemez veya iptal edilemez. Kanunda gösterilenler hariç vergi muafiyetleri getirilemez.

3. Bir vergi konulduğunda vergi sisteminin birden fazla kaynağının olduğu hesaba katılmalıdır. Kişilerin gelirine konulan vergiler, vergi kapasitelerine uygun olarak katmanlı artan oranlıdır. Vergi sistemi ağır işgücü endüstrilerinin gelişimini, bunların ekonomik, sosyal ve kültürel rollerinin teşvikini sağlar.

4. Devlet, vergi sisteminin gelişimini, vergi tahsilatında verimliliğin, kolaylığın ve doğruluğun sağlanması için modern sistemlerin benimsenmesini taahhüt eder. Kanun vergi, harç ve egemenliğin diğer gelirlerinin tahsis araçlarını ve yöntemlerini belirler.

5. Vergi ödemek bir görevdir ve vergi kaçakçılığı bir suçtur.

Birinci bette vergi kaynaklarının gelişiminden bahsedilmekte ve kamu harcamalarına yetecek düzeyde vergi hasılatı imasında bulunularak vergilemede ***verimlilik ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca hükümde geçen "sosyal adalet" vurgusu ile vergilemede ***adalet ilkesine*** ve ekonomik gelişmenin amaçlanması da vergilemede ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. İkinci bentte vergilemede ***yasallık ilkesi*** ayan beyan ortaya konulmakta ve ayrıca kanun dışında vergi ayrıcalıklarının uygulanamayacağı vurgulanarak ***genellik ilkesine*** değinilmektedir. Üçüncü bentte ödeme gücüne göre vergilemenin esas alındığına değinilmekte ve vergilemede ***adalet ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır. Hükümde ayrıca vergilerle sağlanan teşviklere

değinildiğinden vergilemede ***müdahale ilkesinin*** benimsendiği belirtilmektedir. Dördüncü bentte vergilemede ***verimlilik ilkesine*** değinilmekte ve hükümde geçen "kolaylık" vurgusu ile ***iktisadilik ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Beşinci ve son bentte ise vergi ödemek bir görev olarak tanımlanmakta ve ancak bir özneye yer vermemesi bu görevin herkesin görevi olduğu anlamına gelmektedir. Bu çıkarım vergilemede ***genellik ilkesine*** gönderme yapıldığını göstermektedir. Bendin devamında suç olarak görülen vergi kaçakçılığı ile mücadele edileceği ima edilerek zımnen ***adalet ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır.

Yerel İdareler (Finansman)

Madde 178/2

Yerel birimlerin, devlet tarafından kaynak tahsisinden elde edilen hariç, ilave olarak yerel kaynaklı vergi ve harç gelirleri vardır. Yerel birimler, devletin takip ettiği kamu fonlarını toplama prosedür ve kuralların aynısını takip eder.

Hüküm vergileme yetkisinin kullanımına bağlı olarak elde edilen vergi hasılatının yönetim birimleri arasında bölüşümünü ele almakta ve yerel yönetim birimlerine aktarılan kısmi vergileme yetkisi sayesinde ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir.

Mısır Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 8,246'dır.

27. Moritanya İslam Cumhuriyeti

Moritanya'nın mevcut Anayasası 12 Temmuz 1991 tarihinde kabul edilmiştir. Anayasa'nın ilk maddesine göre ülke bir İslam devleti olup Cumhurbaşkanı'nın mutlaka Müslüman olması gerekir. Moritanya üniter yapılı bir ülkedir. 2012 yılında revize edilen ülke Anayasası 20. ve 57. maddelerinde vergilere ait hükümlere yer vermiştir.

Genel Hükümler ve Temel İlkeler

Madde 20

Vatandaşlar vergiler konusunda eşittir.

Her biri katkı kapasitelerinin bir fonksiyonu olarak kamu yükümlülüklerine katılmalıdır.

Kanun dışında hiçbir vergi konulamaz.

Hükmün ilk bölümünde geçen "vatandaşlar" ifadesi, vergileme alanında herhangi bir ayrım yapılmadığını ima etmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. "Vatandaş" kavramının yer alması her ne kadar yabancıların vergi konusunda eşitlikçi olmayan bir muameleye tabi tutulacakları anlamına gelmeyecek olsa da vergileme ilkeleri bakımından genellik ilkesinin üst küme bakımından esnetilmesi olarak değerlendirilebilir. Ayrıca vergilerin vatandaşlara ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** uygun olarak yüklendiği belirtilmektedir. Hükmün ikinci bölümünde kamusal yükümlülüklerin ödeme güçlerine uygun olmaları gereği hatırlatılmakta ve ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün son bölümünde ise vergisel düzenlemelerin kanunla yapılmak zorunda olduğu belirtilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmaktadır.

Yasama ve Yürütme Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 57

Her türlü verginin matrahı, oranı ve toplanma yöntemi kanun alanına girer.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğini ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine kısmi*** atıf yapmaktadır. Yasallık ilkesine yapılan atıf ise şekli unsurlara yapılan atıftır. Zira verginin getirilmesi, kaldırılması veya değiştirilmesi gibi asli unsurların herhangi birine kanuni niteliğine değinilmemiştir.

Moritanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,907'dir.

28. Mozambik Cumhuriyeti

Eski bir Portekiz sömürgesi olan Mozambik, bağımsızlığını 25 Haziran 1975 tarihinde kazanmıştır. Ülke 1990 yılında yürürlüğe koyduğu Anayasasını 21 Aralık 2004 tarihinde revize etmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin vergilerle ilgili hükümleri Anayasa'nın 45, 100 ve 127. maddelerinde düzenlenmiştir.

Temel Hak, Görev ve Özgürlükler

Madde 45/c

Vergi ve katkıları ödemek her bireyin görevidir.

Vergi ödemeyi bir tür görev olarak tanımlayan hüküm, bu görevi herhangi bir ayrım yapmaksızın ülkedeki tüm bireylere yüklediğinden vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Ekonomik, Sosyal, Mali ve Fiskal Örgütlenme

Madde 100

Vergiler kanunla konur, değiştirilir ve sosyal adalet kriterine göre belirlenir.

"Kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koyan hüküm, verginin kaldırılmasına değinmemekle vergilemede ***yasallık ilkesine*** kısmen atıf yapmakta ve "sosyal adaleti" bir kriter olarak tespit ettiğinden vergilemede ***adalet ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Maliye ve Vergi Sistemi

Madde 127

1. Vergi sistemi; Devlet ile diğer kamu kurumlarının ihtiyaçlarını karşılayacak, devletin ekonomi politikası amaçlarına ulaşmasını sağlayacak ve gelir ve servetin adil dağılımını garanti edecek şekilde yapılandırılır.

2. Mükelleflere sağlanan garantileri, faydaları, vergi yükünü ve oranlarını belirleyen kanunlarla vergiler konur ve değiştirilir.

3. Hiç kimse Anayasaya uygun olmayan vergileri ödemeye zorlanamaz ve bu vergiler kanun açısından değerlendirilip toplanamaz.

4. Aynı mali yıl devam ederken vergi oranları ve vergi yükleri arttırılamaz.

5. Vergi kanunları mükellefler açısından faydalı olmadıkça geriye doğru bir etki gösteremez.

Birinci bentte ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi*** gündeme getirilmekte ve vergilerin genel ekonomi politikası ile güdülen amaçlara uygun olmaları gerektiği vurgulanarak ***müdahale ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca bu bentte gelir ve servetin adil dağılımı önemsenmekte ve bunların sağlanmasında vergilerin araç olma özellikleri ima edilerek ***adalet ilkesine*** zımnen göndermede bulunulmaktadır. İkinci bentte vergisel düzenlemelerin kanunla yapılacağı belirtilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmaktadır. Bentte ayrıca mükelleflere bir kısım vergisel imtiyazların sağlanabileceği belirtilerek ***genellik ilkesinin*** esnetilebileceği ön görülmektedir. Üçüncü bentte "hiç kimse" ifadesi ile vergilemede herhangi bir ayrımcılık yapılmadığı dile getirilmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Ayrıca kanunla düzenlenseler bile Anayasa'ya uygun olmayan vergilerin toplanamayacağı belirtilmekte ve ***yasallık ilkesi*** Anayasa seviyesinde ele alınmaktadır. Dördüncü bentte mali yıl içinde vergilerin arttırılamayacağı düzenlenmekte ve böylelikle ***vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesi*** ortaya konulmaktadır. Dördüncü benttin ortaya koyduğu bir diğer ilke de ***belirlilik ilkesidir***. Çünkü mükellef mali yıl boyunca vergi oranlarının arttırılmayacağını bilir ve ekonomik kararlarını ona göre planlar. Beşinci ve son bentte bu kez vergi kanunlarının geri yürümezliği ilkesi detaylandırılmakta ve eğer mükelleflerin lehine sonuçlar doğuracaksa vergi kanunlarının geri yürüyebileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin lehine olan bir takım

vergi yapılandırması ve af gibi düzenlemelerin geriye yürütülebileceği ifade edilmektedir. Bu ise ***yasallık*** ve ***adalet ilkelerinin*** dürüst ve zamanında vergilerini ödeyen mükelleflerin aleyhine esnetilmesi anlamına gelmektedir.

Mozambik Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 7,256'dır.

29. Nijer Cumhuriyeti

Eski bir Fransa sömürgesi olan ülke 1960 yılında bağımsızlığını kazanmış ve o dönemden bu yana toplamda yedi anayasa değişikliği yapmıştır. Yarı başkanlık sistemi ile yönetilen Nijer'in günümüzdeki Anayasası, 31 Ekim 2010 tarihlidir. Anayasa'nın 40, 90 ve 99. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

İnsanın Hak ve Ödevleri

Madde 40

Tüm vatandaşlar kamu yararı için özverili olarak çalışmalı, sivil ve mesleki yükümlülükleri yerine getirmeli ve vergi katkılarını yapmalıdır.

Hükümde geçen "tüm vatandaşlar" ifadesi ile vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Bu ifadeden kasıtla vergilerin ülkede sadece vatandaşlar tarafından ödendiği, yabancıların vergileme dışında tutulduğu gibi bir anlam çıkarılmamalıdır. Zira ülkedeki vergi kanunları yabancılara dair vergilendirmenin ne şekilde olacağını etraflıca düzenlemektedir. Ancak yine de "vatandaş" vurgusunun genellik ilkesini esnettiği söylenebilir. Hükümde dikkat çeken bir diğer vurgu ise "kamu yararı" ifadesidir. Bu vurgu sayesinde hüküm, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hükümde geçen "sivil ve mesleki yükümlülükler" ifadesi, ülkede nakdi vergilemenin yanı sıra bedeni çalışmaya dayalı vergileme de yapıldığına işarettir. Kişilerin bireysel kabiliyeti gibi faktörün dikkate alınmasına yönelik ifade eksikliği bedeni çalışmaya dayalı vergilemenin ***adalet ilkesinden*** sapma yaratacak olumsuzluklar ihtiva ettiği anlamına gelebilir.

Yasama Yetkisi Üzerine

Madde 90

Ulusal Meclis oylama yapar ve vergileri onaylar. Hükümetin eylemlerini kontrol eder.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koyan hüküm, Ulusal Meclis'in kanun yapma becerisini ima ettiğinden vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca yasama organının yürütme organı üzerinde kanunlar yoluyla denetim yapma yetkisine sahip olduğunu da ortaya koyan hüküm, Hükümet'in vergi politikası üzerinden değerlendirildiğinde ***müdahale ilkesine*** de göndermede bulunmaktadır.

Yasama ve Yürütme Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 99

Her türlü verginin matrahı, oranı ve toplanması yöntemleri kanunla oluşturulur.

Vergilerle ilgili düzenlemelerin kanunla yapılacağını ifade eden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Nijer Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,991'dir.

30. Nijerya Federal Cumhuriyeti

Eski bir Birleşik Krallık sömürgesi olan ülke, 1960 yılında bağımsızlığını kazanmış ve çok sayıda anayasa uygulamıştır. 29 Mayıs 1999 tarihinde yürürlüğe giren mevcut Anayasa, ülkenin dördüncü anayasasıdır ve Anayasa'nın 24, 162, 163, 165, 173 ve 210. maddeleri ile ikinci çizelgesi vergilere ait hükümlere yer vermiştir. Vergilerle ilgili olarak ayrıca Anayasa metnine eklenen Çizelge 2'de de çeşitli hükümler düzenlenmiştir.

Devlet Politikasının Temel Amaçları ve Yön Verici İlkeleri

Madde 24/f

Aşağıda sayılanlar her vatandaşın görevidir:

[…]

Gelirin uygun ve yasal kurumlara dürüstçe beyan edilmesi ve zamanında ödenmesi.

Hükmün başında geçen "her vatandaş" ifadesi, vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf niteliğindedir. Vatandaşlar arasında genellik ilkesine atıf yapılsa da üst seviyeden değerlendirildiğinde, yani vatandaş olmayanlar dikkate alındığında genellik ilkesinin esnetildiği görülür. Ayrıca gelirin zamanında dürüstçe beyan edilerek ödenmesi verginin kamu harcamalarını karşılama becerisi olarak bilinen ***verimlilik ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kamu Geliri

Madde 162/1

Federasyon Hükümeti tarafından toplanan tüm gelirler Federasyon Hesabı'nda toplanır. Ancak güvenlik güçlerinin, polislerin, dış ilişkilerden sorumlu hükümet birimlerinde çalışanların ve federal bölgenin başkenti olan Abuja'nın yerleşiklerinin gelirlerinden elde edilen gelirler bu hesapta toplanmaz.

Hüküm vergileme yetkisinin kullanımına bağlı olarak oluşan hasılatın kullanım yerlerini ülkedeki mali tevzin kuralları bakımından ayırmakta ve vergi hasılatının ne amaçla kullanılacağını cevapsız bırakarak vergilemede sıklıkla karşılaşılan ***adem-i tahsis ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kamu Geliri

Madde 163

İkinci Çizelgenin İkinci Kısmının D Maddesinde belirtilen konularda salınan vergi ve harçlar, Ulusal Meclisten çıkan bir kanuna uygun olarak, bu harç ve vergilerin net gelirleri eyaletler arasında aşağıdaki durumlara göre dağıtılır:

a. Bir eyalet hükümeti veya eyalette yetkili bir otorite tarafından toplanan vergi ve harçların net değeri o eyaletin Konsolide Gelir Fonu'nun bir parçasını oluşturur,

b. Federasyon Hükümeti veya federasyonda yetkili bir otorite tarafından toplanan vergi ve harçların net geliri, Ulusal Meclis tarafından belirlendiği oranda ödenir. Ödenecek oran ilgili eyaletten sağlanan net vergi ve harç hasılatına göre belirlenir.

Federal Hükümet ve eyaletlerin topladığı gelirlerin bölüşümünü düzenleyen hüküm, uygulanacak vergi ve harçların Ulusal Meclis tarafından belirlenen oranda ödeneceğini belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kamu Geliri

Madde 165

Bu madde Eyaletlerin topladığı vergilerden Federasyona verecekleri payları düzenlemektedir.

Yukarıdaki maddeler üst yönetim birimi ile alt yönetim birimi arasındaki mali ilişkileri düzenlemektedir. Madde metinleri detaylı olarak mali tevzini ele almakla birlikte burada sadece özet şeklinde yer almaktadır.

Federasyonun Kamu Hizmetleri

Madde 173/4

Federasyonun kamu hizmetleriyle ilgili olan emeklilik maaşları vergilendirilmez.

Bu federasyon tarafından emeklilik hakkı kazananların aldıkları emeklilik maaşlarının vergi dışında bırakılması anlamına gelmektedir. ***Genellik ilkesinin***

ve ***adalet ilkesinin*** açık bir ihlali söz konusudur. Çünkü burada belirtilenin dışında emeklilik ödemesinin söz konusu olduğu durumlarda vergi muafiyetinin sağlanmayacağı ortadadır.

Eyaletin Kamu Hizmeti

Madde 210

Eyaletlerin kamu hizmetleriyle ilgili olan emeklilik maaşları vergilendirilmez.

Yukarıda anılan sorunun aynısı burada da görülmektedir. Dolayısıyla burada tekrar ***genellik ilkesinin*** ve ***adalet ilkesinin*** esnetildiği söylenebilir. Yukarıdaki madde ile değerlendirildiğinde özel sektör emeklileri ile kamu sektörü emeklileri arasında ayrımcılığın vergisel boyutuyla ortaya çıktığı görülmektedir.

Yasama Yetkileri

Çizelge 2, Kısım 2

Bu Anayasadaki hükümlere tabi olarak Ulusal Meclis aşağıdaki konularla ilgili kanuni hüküm yapabilir:

a. Kamu gelirlerinin aşağıdakilerin arasında bölüşümü ile ilgili:

i Federasyon ve eyaletler arasında

ii. Eyaletler arasında

iii. Eyaletler ve yerel hükümet konseyleri arasında

iv. Yerel hükümet konseyleri arasında

[…]

b. Konsolide Gelir Fon'undan borç veya bağış yapmak ve bu fona veya Federasyona ait diğer kamu fonları üzerine ücret [yükümlülük] koymak

[…]

Ulusal Meclis'in vergilerle ilgili yasama yapabileceğini maddeler hakinde tek tek sayan hüküm, özü itibariyle vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve genel mahiyeti bakımından vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Nijerya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,633'tür.

31. Orta Afrika Cumhuriyeti

Eski bir Fransa sömürgesi olan ülke 13 Ağustos 1960 tarihinde bağımsızlık kazanmış, lakin pek çok askeri darbeye sahne olmuştur. Yaşanan darbelerin etkisiyle büyük siyasi istikrarsızlıklar yaşayan ülke, çok sayıda anayasa kabul etmiştir. En son 15 Aralık 2015 tarihinde onaylanan Anayasa, 27 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Orta Afrika Cumhuriyeti üniter yapılı bir ülkedir ve Anayasası'nın 20, 77 ve 80. maddeleri vergilerle ilgili hükümler içermektedir.

Toplumun Ana Temelleri

Madde 20

Tüm vatandaşlar, kanunların izin verdiği ölçüde ve Anayasa'nın öngördüğü koşullar dahilinde, kamusal sorumluluklar ve özellikle vergiler konusunda eşittir.

Hükümde geçen "tüm vatandaşlar" ifadesi, vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmakta ve herhangi bir ayrım yapmaksızın ülke vatandaşlarının tümünü vergi çatısı altına toplamaktadır. Vatandaşlar arasında bir ayırım yapmamakla birlikte "yabancıların" anılmaması genellik ilkesinin üst seviyede esnetildiği anlamına gelmektedir. Ayrıca hükümde vergilemenin kanuna uygun olarak yapılacağına dikkat çekilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükümde gönderme yapılan bir diğer vergileme ilkesi ise "kamusal sorumluluklar" vurgusu sayesinde gerçekleşen ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesidir***. Son olarak hükmün sonunda verilen "eşitlik" vurgusu ise ***vergi kanunları önünde eşitlik ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Parlamentonun Yetkileri Üzerine

Madde 77

Parlamento Anayasa'da belirlenen şartlar dahilinde kanunları oylar, vergi çıkarır ve hükümetin eylemlerini kontrol eder.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu açıkça ortaya koyan hüküm, bu yetkinin kullanımını düzenlemekte ve vergisel düzenlemelerin kanunla çıkarılacağını belirterek ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergilerin kaldırılması veya değiştirilmesine değinilmemesi ise yasallık ilkesine yapılan göndermeyi kısmi hale getirmektedir. Hükmün Parlamento'nun Hükümetin icraatlarını kontrol etme becerisini vurgulayan son kısmı ise hem kuvvetler ayrılığı prensibini ortaya koymakta hem de izlenen vergi politikası imasından yola çıkıldığında vergilemede ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Parlamentonun Yetkileri Üzerine

Madde 80

Her türlü verginin konulması, tahsis yöntemi, oranı kanun alanına girer.

Hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta ve vergileme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılacağını ortaya koymaktadır. Verginin asli unsurlarından sadece "vergi koyma" ya değinilmesi yasallık ilkesine yapılan atfı kısmi atıf haline getirmektedir.

Orta Afrika Cumhuriyeti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,113'tür.

32. Ruanda Cumhuriyeti

Üniter yönetim yapısına sahip olan ülke, 1991 Anayasası'nın yerini alan son Anayasası'nı 26 Mayıs 2003 tarihinde yapılan referandumla kabul etmiş ve yürürlüğe koymuştur. Ruanda Anayasa'nın 164. maddesi vergilerle ilgili tek hükme yer vermiştir.

Devlet Maliyesi ve Vergiler

Madde 164

Vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Kanuni bir yetki olmadan muafiyet veya vergi indirimi sağlanamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca vergi ayrıcalıklarının ancak ve ancak kanuni yetki ile düzenlenebileceğini belirten hüküm, bir yandan yasallık ilkesini güçlendirirken diğer yandan vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Ruanda Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

33. Senegal Cumhuriyeti

Ülkenin dördüncü anayasası olma özelliği gösteren mevcut Anayasa, 7 Ocak 2001 yılında yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip olan ülkenin vergilere ait hükümleri Anayasanın 25. ve 67. maddelerinde düzenlenmiştir.

Çalışma

Madde 25

Kadın ve erkek arasındaki istihdam, ücret ve vergilendirme ayrımcılıkları yasaktır.

Cinsiyet ayrımcılığını istihdam, ücret ve vergileme bakımından yasaklayan hüküm, vergilemede herhangi bir ayrımı kesin kez reddeden ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Yasama Gücü ve Yürütme Gücü Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 67

Her türlü vergi ve verginin toplanma yöntemi, matrahı, para ihraç rejimi kanun alanına girer.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, her türlü vergilerin kanunla düzenleneceğini ifade etmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Senegal Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,410'dur.

34. Sierra Leone Cumhuriyeti

Eski bir Birleşik Krallık sömürgesi olan ülke 1961 yılında bağımsızlığına ulaşmıştır. Ülke bağımsızlığına geçişin bir sembolü olarak 1961 yılında ilk anayasasını yürürlüğe koyan ülke 1991 yılında yeni bir Anayasa kabul etmiştir. Üniter yapılı bir ülke olan Sierra Leone, vergilerle ilgili hükümleri Anayasası'nın 48. ve 110. maddelerinde düzenlemiştir.

Yürütme

Madde 48

Devlet Başkanı kişisel vergilemeden muaf tutulur.

Devlet Başkanı'nın kişisel vergilemenin dışında tutulması vergilemede ***genellik ilkesinin*** zayıflatıldığının açık kanıtıdır.

Maliye

Madde 110

1. Parlamento tarafından çıkarılan bir kanun olmadıkça vergi konulamaz veya değiştirilemez.

2. Bir kişiye ve yetkiliye vergiyi değiştirme veya silme yetkisi verilmesi için bunun Parlamento'nun ön onayından geçmesi gerekir.

3. Parlamento yerel hükümetlere vergi koyma yetkisi verebilir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen maddenin ilk hükmü "kanunsuz vergileme olmaz" kuralına atıfta bulunmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Verginin kaldırılması hususuna değinmeyen hüküm yasallık ilkesine yapılan atfı malul bırakmıştır. İkinci bentte vergileme yetkisinin devri düzenlenmekte ve yasama organı dışındaki kişi ve kurumlar tarafından vergilerle ilgili tasarrufta bulunulabilmesi için yasama organının ön onay vermesi gerektiği ifade edilmekte ve böylelikle ***yasallık ilkesine*** zayıf da olsa bir gönderme yapılmaktadır. Üçüncü ve son bentte vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerine devri düzenlenmekte ve üniter yapılı bir ülke için bu devir vergilemede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi anlamına gelmektedir.

Sierra Leone Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,975'tir.

35. Somali Federal Cumhuriyeti

Somali Anayasası, 21 Haziran 1960 tarihinde Kurucu Meclis tarafından kabul edilmiş ve 1 Temmuz 1960 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Somali, yürütme gücünün büyük kısmının Başbakan'a ait olduğu yarı başkanlık sistemine sahip federal bir cumhuriyettir. Ülke Anayasası'nın 42. maddesi vergilere ait tek anayasal hükmü oluşturmuştur.

Vatandaşların Görevleri

Madde 42/2

Kanuna ve vatandaşın ödeme kapasitesine uygun olarak kamu harcamalarına katkıda bulunmak üzere iyi bir mükellef olmak her vatandaşın görevidir.

Sırasıyla inceleyecek olursak öncelikle hüküm "kanun" vurgusu vererek kanuna uygun vergilemeye ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. İkinci olarak vatandaşların ödeme kapasitelerine değinilmekte ve böylelikle vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Üçüncü olarak hüküm ***vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olma ilkesine*** göre alındığını belirtmekte ve son olarak da verginin tüm vatandaşların üzerine düşen bir görev olduğunu dile getirerek vergilemede **genellik ilkesine** atıfta bulunmaktadır. Buradaki görevin vatandaşa atfedilmesi yabancılar açısından genellik ilkesinin esnetilmesi olarak değerlendirilmektedir.

Somali Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,887'dir.

36. Tanzanya Birleşik Cumhuriyeti

Tanzanya 19 Aralık 1963 tarihinde bağımsızlığını kazanmış 1964 yılında geçici Anayasası'nı kabul etmiştir. 16 Mart 1977 tarihinde yeni bir anayasa öneri oluşturulmuş ve ülke aynı yıl Anayasası'nı kabul edilip yürürlüğe koymuştur. Tanzanya üniter yapılı bir cumhuriyettir ve günümüzde yirmi altı adet *"mikoa"* adı verilen bölgeden oluşmaktadır. Ülke Anayasası'nın 39, 47, 99 ve 138. maddeleri vergilere ait hükümlere yer vermiştir.

Birleşik Cumhuriyetin Yürütmesi

Madde 39/1

Genel seçimlerden önceki beş yıllık periyot içinde bir mahkeme tarafından vergi kaçakçılığı dolayısıyla hüküm giymiş bir kişi Cumhurbaşkanı seçilmek için aday olamaz.

Hüküm, Cumhurbaşkanı adaylığı ile vergi kaçakçılığı arasında ilinti kurmakta ve vergi kaçakçılığından hüküm almış birinin bu mevki için aday olamayacağını açıkça ortaya koymaktadır. Hükmün doğrudan bir vergileme ilkesi ile ilişkisi yoktur. Lakin Anayasa ülkedeki yürütme erkinin zirvesi için aday olmayı, vergilemede dürüstlük şartıyla bir tür ahlaki ilkeyle bağlantılı hale getirmiştir. Anayasa'nın 47/4. maddesinde aynı şartın Cumhurbaşkanı Yardımcısı Adayı için de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yasama Prosedürü

Madde 99

Cumhurbaşkanı tarafından ilgilenilmesi istenmediği veya bir Bakan tarafından sunulmadığı müddetçe Ulusal Meclis vergi koymak veya oran indirimleri haricinde vergi değişikliği ile ilgili kanun taslağı çıkaramaz.

Dikkat edilecek olursa hüküm, vergileri yürütme organının inisiyatifine bırakmakta ve son tahlilde vergilerin kanunla düzenleneceğini ima etmektedir. Vergilerin yürütme organı inisiyatifinde kullanılması, vergi politikası ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** yapılan zımni bir atıftır. Ayrıca vergilerin kanunla düzenleneceğine dair imanın vergileme literatüründeki karşılığı ***yasallık ilkesidir***.

Birleşik Cumhuriyetin Maliyesiyle İlgili Hükümler

Madde 138

Parlamento tarafından çıkarılan bir kanun veya böyle bir kanuna uygun olarak belirlenmiş yasal prosedüre uyulmaksızın herhangi bir vergi getirilemez.

Bu hüküm Zanzibar Temsilciler Meclisi'nin kendi yetkisine uygun olarak vergi koymasına engel oluşturmaz.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ancak verginin diğer iki asli unsuru olan vergilerin kaldırılması ile değiştirilmesine değinilmemiş olması yasallık ilkesine yapılan atfı kısmi hale getirmiştir. Hükmün ikinci bölümünde ise Tanzanya'da yarı özerk bölge olan Zanzibar için zımnen yetki devri yapıldığı anlaşılmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir.

Tanzanya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,865'tir.

37. Togo Cumhuriyeti

En son düzenlemesi 2007 yılında yapılan Togo Anayasası, 14 Ekim 1992 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülke, vergilerle ilgili hükümleri Anayasası'nın 44. ve 84. maddelerde düzenlemiştir.

Ödevler Üzerine

Madde 44

Kanunun belirlediği şartlar dahilinde kamusal hizmetlere katkıda bulunmak her vatandaşın görevidir.

Vergileme ile ilgili düzenlemelerin kanun yoluyla şartlara bağlandığını ifade eden hüküm bu yönüyle vergilemede ***yasallık ilkesine*** işaret etmektedir. Ayrıca hükümde geçen "her vatandaşın görevidir" vurgusu hem vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapıldığını hem de vergilerin egemenlik teorisi kapsamında cebri birer ödeme aracı olarak tanımlandığını göstermektedir. "Vatandaş" ifadesi tüm vatandaşlar arasında ayrım yapmamak üzere genellik ilkesine atıf yapıyor olsa da "herkes" veya "her birey" ifadelerinden daha az güçlü olması dolayısıyla vatandaşlar-yabancılar karşılaştırması özelinde genellik ilkesini esnettiği ifade edilebilir.

Hükümet ve Parlamento Arasındaki İlişkiler Üzerine

Madde 84

Her türlü vergi matrahı, oranı ve tahsil yöntemi kanunla belirlenir.

Vergilere ait esas düzenlemelerin kanun yoluyla belirleneceğini ortaya koyan hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Lakin verginin şekli unsurlarına yapılan bu maddenin asli unsurları olan vergi koyma, vergiyi kaldırma ve değiştirmeye değinmemesi yasallık ilkesine yapılan atfı malul bırakmaktadır.

Togo Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,843'tür.

38. Tunus Cumhuriyeti

2011 yılının Ocak ayında yaşanan Tunus Devrimi'nin ardından 23 Ekim 2011 tarihinde Kurucu Meclis oluşturulmuştur. Meclis tarafından hazırlanan yeni anayasa tasarısı 26 Ocak 2014 tarihinde kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip ülkenin Anayasası, 10 ve 65. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Genel İlkeler

Madde 10

Adil ve eşitlikçi bir sistem aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunmak için vergileri ve diğer katkıları ödemek zorunludur. Devlet vergi toplamak için gerekli mekanizmayı oluşturur. Vergi kaçakçılığı ile sahtekarlıkla mücadele eder.

Hükümde geçen "adil ve eşitlikçi bir sistem" ifadesi, pek tabi ki ülkedeki vergi sistemini kastetmekte ve hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de **vergi kanunları önünde eşitlik ilkesine** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hüküm, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi*** ortaya koymakta ve vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yer vererek zımnen ***adalet ilkesine***

göndermede bulunmaktadır. Diğer yandan hükümde geçen "ödemek zorunludur" ifadesinin belli bir muhatabının olmaması ise aynı zamanda "herkesi" ödeme fiilinin öznesi haline getirdiğinden zımni olarak ***genellik ilkesine*** göndermede bulunulduğu söylenebilir.

Yasal Otorite

Madde 65

Vergilerin oranları ve toplanmasıyla ilgili vergi kanunları sıradan kanunlar olarak değerlendirilir.

Vergi kanunlarını diğer kanunlardan ayırmayan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Tunus Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,934'tür.

39. Uganda Cumhuriyeti

Uganda'nın dördüncü anayasası olma özelliği gösteren en son Anayasası, 27 Eylül 1995 tarihinde Meclis tarafından kabul edilmiş ve 8 Ekim 1995 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Üniter yapılı bir ülke olan Uganda, vergileme ile ilgili hükümleri Anayasa'nın, 1, 93, 106, 152, 191, 192 ve 254. maddelerinde düzenlemiştir.

Devlet Politikasının Ulusal Amaçları ve Yönlendirici İlkeleri

Madde 1

Vergi ödemek her Uganda vatandaşının görevidir.

Hüküm vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Lakin burada geçen "vatandaşlar" ifadesi, verginin sadece ülke vatandaşlarına yüklendiği, yabancıları kapsamadığı anlamına gelmemektedir. Pek tabi ki, ülkedeki vergi kanunları mükellefiyeti birçok ülkede olduğu gibi yabancıları da kapsayacak şekilde dar mükellef ve tam mükellef olarak tanımlamaktadır. Anayasa hükmünde geçen bu vurgu, kanaatimizce vergiler ile vatandaşlık arasında var olan bağı güçlendirmeye yöneliktir. Ancak yine de daha önce yapılan değerlendirmeler gibi lafzi anlama bakıldığında ve anayasa yapıcının niyeti belli olmadığından genellik ilkesinin vatandaş-yabancı kapsamında esnetildiği söylenebilir.

Parlamento Prosedürü

Madde 93

Hükümet adına verginin koyulması veya değiştirilmesi için kanun taslağı sunulmadıkça Parlamento bu konu hakkında yasa taslağı üzerinde görüşme yapamaz.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yetkinin açıkça yasama organında olduğunu ortaya koymakta ve böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Verginin kaldırılmasına yönelik açık bir gönderme olmadığı için yasallık ilkesine yapılan göndermenin kısmi olduğu görülmektedir. Hükmün gönderme yaptığı bir diğer vergileme ilkesi de ***müdahale ilkesidir***. Dikkat edilecek olursa hüküm, vergilerle ilgili düzenlemeleri tekliflerini izlediği vergi politikasına bağlı olarak sadece yürütme organının inisiyatifine bırakmıştır. Hem müdahale ilkesinin bir yayılımı hem de verginin ekonomi üzerindeki etkilerinin hükümetçe daha iyi biliniyor olması madde hükmünün vergilemede ***etkinlik ilkesine*** gönderme yaptığını ifade etmek mümkündür.

Yürütme

Madde 106/4

Devlet Başkanı'nın resmi maaşı dışında elde ettiği ödenekler ve diğer ödemeler doğrudan kişisel vergilerden muaftır.

Hüküm, atıf yaptığı "muafiyet" müessesesi sayesinde vergilemede ***genellik ilkesine*** tezat bir durum oluşturmaktadır.

Maliye

Madde 152

1. Parlamento kanununun yetkisi olmadan vergi koyulmaz.

2. Kanunla bir kişiye veya otoriteye vergiden feragat ettirme veya değiştirme yetkisi verilirse, bu kişi veya otorite yetkilerinin kullanımı dolayısıyla Parlamento'ya periyodik olarak rapor sunar. Bu durum kanunla belirlenir.

3. Parlamento vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla vergi mahkemelerini kurmak için kanun yapar.

Birinci bentte vergisel düzenlemelerin "kanun" ile getirilmesi gerekliliğine işaret edilmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Verginin kaldırılması veya değiştirilmesi kanuna havale edilmediği için yasallık ilkesine atıf kısmi atıf özelliği göstermektedir. İkinci bentte vergilemede ***genellik ilkesine*** zafiyet getiren vergisel ayrıcalıklara değinilmekte ve bu ayrıcalıkların da kanunla belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca vergiden feragat ettirme derecesi sınırlanmış görünmediği için yasallık ilkesinin esnetilmesine neden olmuştur. Zira bir vergiden tamamen feragat ettirmek veya vergi oranını sıfıra indirmek pratik anlamda verginin kaldırılması anlamına gelmekte ve böyle bir durumun ancak kanunla yapılması gerekliliği yasama yetkisinin fiili devri

olarak değerlendirilmelidir. Üçüncü ve son bentte vergi mahkemelerinin olası uyuşmazlıkları çözmek için görevlendirildiği ve vergi yargısı alanında da ***yasallık ilkesinin*** geçerli olduğu belirtilmektedir.

Yerel Hükümetler Maliyesi

Madde 191

1. Yerel hükümetlerin Parlamento tarafından çıkarılan bir kanuna uygun olarak vergi koyma ve tahsil etme yetkileri vardır.

2. Konulacak ve toplanacak vergi ve diğer yükümlülükler Parlamento'nun kanunla belirlediği; kiralardan, yerel hükümetler tarafından toplanan vergilerden, işletme paylarından, damga vergilerinden, kayıt ve lisans ücretlerinden oluşmaktadır.

3. Konsey tarafından bütçe onaylanmadıkça yerel hükümetler tarafından herhangi bir tahsisat gerçekleşmez.

4. Parlamento bu madde hükümleriyle ilgili vergi itirazları için kanun yapar.

Birinci bentte vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri tarafından kullanımı düzenlenmekte ve yetki devrinin sadece kanunla yapılabileceği vurgulanarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. İkinci bentte yerel yönetim birimleri tarafından yüklenecek ve toplanacak olan gelirlerin neler olduğu tek tek sayılmakta ve bunların da "kanun" ile belirlendiği belirtilerek ***yasallık ilkesine*** yapılan atıf güçlendirilmektedir. Üçüncü bentte bütçe kanunu kabulünün vergi kanunlarının uygulanabilmesi için gerekli ön şart olduğu hatırlatılmakta ve dördüncü bentte vergi yargısının da ***yasallık ilkesine*** uygun olarak işleyeceği belirtilmektedir. Buradaki madde hükümleri devletin üniter yapısı nedeniyle ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesi olarak değerlendirilir.

Yerel Hükümetler Maliyesi

Madde 192

Parlamento kanunla yerel hükümetler tarafından Hükümet için veya Hükümet adına vergilerin toplanmasını ve bunların Konsolide Fona aktarılmasını sağlayabilir.

Yerel yönetim birimlerinin kanunla yetki verilmesi durumunda Hükümet adına vergi toplanmalarına izin veren hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmakta ve toplanan gelirlerin belli amaçlarla kullanımına izin veren fonlara aktarımını düzenlediğinden vergilemede ***tahsis ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Genel ve Muhtelif Hükümler

Madde 254/2

Kişilere ödenen emekli aylıkları vergiden muaftır.

Harcanabilir gelir bakımından herhangi bir emek ya da sermaye geliri olmayan ve tamamı karşılıksız transferlerden oluşan emekli maaşlarının izlenen sosyal politika gereği vergi dışı bırakılmasını düzenleyen hüküm, vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Emekliler arasında bir ayrım yapmaması ***genellik ilkesini***, emekli aylıkları arasında bir ayrım yapmaması ise ***adalet ilkesini*** güçlendirmektedir. Ancak emekliler ile çalışanlar düzeyinde bakıldığında genellik ve adalet ilkelerinin esnetildiği de açıktır.

Uganda Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,233'tür.

40. Zambiya Cumhuriyeti

Eski bir Birleşik Krallık sömürgesi olan Zambiya, 24 Ekim 1964 tarihinde bağımsızlığını ilan etmiştir. 30 Ağustos 1991 tarihinde kabul edilen ve yürürlüğe giren Zambiya Anayasası, 1996, 2009 ve 2016 yıllarında kısmen değiştirilmiştir. Zambiya üniter yapılı bir ülkedir ve Anayasası'nın 43, 82, 161, 188, 198, 199 ve 240. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Vatandaşlık

Madde 43/1

Bir vatandaş devlete borçlu olduğu vergileri ve harçları yasal bir şekilde öder.

Hükümde geçen "bir vatandaş" ifadesi, genelleme yapıldığında dilbilgisi bakımından "her vatandaş" anlamına gelmekte ve vatandaşlar arasında vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Vatandaş-yabancı düzeyinde ele alındığında ise genellik ilkesinin esnetildiği ifade edilebilir. Ayrıca hüküm vergi ve harç ödemelerini yasal açıdan meşrulaştırmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Hükümde verginin bir borç olarak ifadesi edilmesi zımnen "alacak verecek" ilişkisine göndermede bulunmaktadır. Hal böyle olduğunda da vergi borcunun karşılığında bir mal veya hizmetin sunulduğu kabul edilmelidir. Böyle bir çıkarımsa dolaylı yoldan verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesini gündeme getirmektedir.

Ulusal Meclisin Konuşmacısı, Konuşmacı Yardımcısı ve Memurları

Madde 82/2

Bir kişinin Ulusal Meclis Başkanı seçilebilmesi için sahip olması gereken nitelikler şunlardır:

[…]

Kişinin vergilerini ödemiş olması veya ilgili makamlara tatmin edici düzenlemeler sunmuş olması.

[…]

Vergilerin layıkıyla ödenmesinin Ulusal Meclis Başkanı seçilmenin ön koşulu olarak belirlenmesi, ülkedeki kamu yöneticilerini ahlaki yönden bağlamakta ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesinin ne derece önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı hüküm Anayasa'nın 100/1. maddesinde Devlet Başkanı ve 240. maddede de komisyon üyesi seçilmenin ön şartı olarak da belirlenmiştir.

Yerel Hükümet

Madde 161

Yerel bir yetkili, belirtildiği şekilde yerel vergileri koyma, toplama ve muhafaza etme yetkisine sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımını yerel yönetim birimleri için ortaya koyan hüküm, "mali özerklik" vurgusu vermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Emeklilik Geliri

Madde 188

Emeklilik ödeneği vergiden muaftır.

Devlet maliyesi bakımından karşılıksız birer harcama özelliği taşıyan emekli aylıklarının vergi dışı bırakılması, ilk etapta ***genellik ilkesini*** esnetiyor gibi görünse de aslında vergi tekniği bakımından belli bir kolaylık sağlamayı hedeflemektedir. Şöyle ki, emekli aylıkları zaten devlet için net birer ödemedir. Haliyle bu ödemelerin brüt olarak yapılıp vergiye tabi tutulması, sadece işlemsel bakımdan ilave zahmetlerin oluşmasına sebep olacaktır. Bu son tahlil, vergilemede ***iktisadilik ilkesi*** ile ilişkilendirilebilir.

Kamu Maliyesi ve Bütçe

Madde 198

Kamu maliyesi sistemi; vergi yükünün adil olarak paylaştırılmasını, ulusal olarak toplanan gelirin farklı hükümet seviyeleri arasında eşit olarak dağıtılmasını, harcamaların ülke kalkınmasını eşit olarak dağıtılmasını sağlar.

Dikkat edilecek olursa hüküm doğrudan doğruya vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yapmakta ve ülkedeki mali tevzin kurallarına değinerek vergilerin makro ekonomik amaçlardan biri olan "iktisadi kalkınma" ve kalkınmanın bölgeler arası farklılığa yol açmayacak şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla kullanımına değinerek ***müdahale ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Kamu Maliyesi ve Bütçe

Madde 199

Vergi sadece belirtildiği gibi salınır.

Yasama bir kişiye veya yetkiliye vergiyi çeşitlendirme veya silme gücü verdiğinde bu yetki yasal bir araçla kullanılır. Bu yetki kullanımı hakkında Ulusal Meclise rapor sunulur.

Hükümde geçen "belirtildiği gibi" ifadesinden anlaşılması gereken "kanunun düzenlediği gibi" ifadesidir. Hal böyle olunca hüküm doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesini*** dile getirmektedir. Verginin değiştirilme ve kaldırılma unsurlarına değinilmemekte ve bu haliyle yasallık ilkesine kısmen gönderme yapmış olmaktadır. Hükmün devamında ise vergileme yetkisinin kullanımı düzenlenmekte ve yetki kullanımının yasal bir araçla kullanımına değinilerek vergilemede ***yasallık ilkesine*** tekrardan atıf yapılmaktadır. Vergiyi silme ifadesi doğrudan verginin ortadan kaldırılması anlamına geldiği ve bunun da kanuni bir güç olduğu dikkate alındığında fiili olarak yasama yetkisinin devri anlamına gelmekte ve hükmün ***yasallık ilkesini*** esnettiği söylenebilmektedir.

Zambiya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,648'tir.

41. Zimbabve Cumhuriyeti

Eski bir Birleşik Krallık sömürüsü olan ülke, 18 Nisan 1980 tarihinde tam bağımsızlığına kavuşmuştur. 2013 yılında anayasa değişikliğine gidilmiş ve 9 Mayıs 2013 tarihinde Anayasa kabul edilmiştir. Üniter bir yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası, 276 ve 298. maddelerinde ve 5. Liste'de vergilere ait hükümlere yer vermiştir.

Yerel Hükümet

Madde 276

Yerel yönetim birimlerine amaçlarını ve sorumluluklarını gerçekleştirmeleri amacıyla yeterli gelir elde etmelerini sağlamak için Parlamento'nun çıkaracağı bir kanunla vergi koyma ve oranlarını belirleme yetkisi verilebilir.

Bir Parlamento Kanunu ile yerel otoritelere sorumluluk ve amaçlarını yerine getirebilmeleri için vergi koyma ve gelirlerini arttırma yetkisi verilebilir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yerel yönetimlere mali özerklik tanımakta ve yasal düzenlemelere bağlı olarak onlara kısmen vergileme yetkisi aktarmaktadır. Dolayısıyla hükmün vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnettiği görülmektedir.

Mali Yönetim

Madde 298

Kamu maliyesi sistemi ulusal kalkınmaya yönelik olmalı ve özellikle vergilendirme yükünün adil olarak dağılması ilkesini rehber edinmelidir.

Kaynakların kullanımında sağlanan fayda ve üstlenilen yük, şimdiki ve gelecekteki nesillerin arasında eşit olarak bölüşülmelidir.

Anayasal yetki veya bir Parlamento kanununun yetkisi olmadıkça hiçbir vergi salınamaz.

Hükmün ilk bölümünde kamu maliyesi sistemi üzerinden vergilerin ulusal kalkınma amacıyla kullanımına değinilmekte ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca vergi yükünün adil dağılmasını vurgulayan hüküm, vergilemede ***adalet ilkesine*** de atıfta bulunmaktadır. Hükmün ikinci bölümünde kamusal yükün kuşaklar arası dağılımının dengeli olması gerektiği belirtilmekte ve vergi adaleti üst düzeye çıkarılmaktadır. Hükmün son bölümünde ise vergilemede yasallık ilkesi ortaya konulmaktadır.

5. Liste/1. Kısım

Bir Başkan Yardımcısının, Bakanın veya Bakan Yardımcısının önerisi olmaksızın Parlamento aşağıdaki konularda yasama girişimleri sürdürülemez.

[…]

Devletin yararına vergi koymak, vergiyi arttırmak veya azaltmak.

Toplanamayan vergileri affetmek.

[…]

Hüküm vergileme yetkisinin kullanımı bakımından yasama organının re'sen çalışmasını engellemekte ve vergileme ile ilgili hususların yürütmeden gelecek teklifler üzerine yapılacağını belirtmektedir. Hükmün genel içeriği ***yasallık ilkesi*** ve *müdahale ilkesi* ile ilişkilidir.

Zimbabve Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,939'dur.

D. Güney Amerika Kıtası Ülkeleri

Güney Amerika, güney yarım kürede yer alan, kuzeyinde Kuzey Amerika, doğusunda Atlantik Okyanusu, güneyinde Antarktika ve batısında Pasifik Okyanusuyla çevrili olan kıtadır. Asya, Afrika ve Kuzey Amerika'dan sonra dördüncü büyük kıta olan Güney Amerika'nın 2016 yılındaki nüfusu 423 milyondur. Sahip olduğu bu nüfus ile kıta, Asya, Afrika, Avrupa ve Kuzey Amerika'dan sonra beşinci kalabalık kıtadır.

Güney Amerika'nın tarihi diğer kıtalara göre oldukça yenidir. Kıta tarihinde sömürgeci konumda bulunan Avrupalı ülkelerin etkileri görülür. Günümüzde bu kıtada siyasi bağımsızlığına kavuşmuş olan on üç ülke vardır. Bu ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle on ülke anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği görülür. Bu ülkelerin satın alma gücü paritesine göre gayrı safi yurtiçi hasılaları Afrika ülkelerinden sonraki en düşük orana sahip oldukları dikkat çekmektedir. Dünyadaki toplam gayrı safi yurtiçi hasılanın toplam yüzde 4,931'ine sahip olan ülkelerin ortalaması ise 0,493'tür. Afrika ülkelerinin ortalaması 0,137 ilen bu ülkelerin ortalamasının daha yüksek olmasının tek nedeni ülke sayısının değişiklik göstermesidir.

1. Arjantin Cumhuriyeti

Arjantin 1816 yılında İspanyollara karşı bağımsızlığını kazanmış ve hayli uzun süren bir kaos döneminin ardından 1854 yılında federalist eyaletleri tarafından Arjantin Konfederasyonu'nu kuran bir anayasa onaylanmıştır. 1860 yılında bir dizi değişiklik yapılan Anayasa, Birleşik Devletler modeline göre şekillenmiş ve 1994 yılında yapılan köklü değişikliklerle bugünkü halini almıştır. Arjantin Anayasası'nın 16, 20, 25, 39 ve 52. maddelerinde vergiler hakkında hükümlere yer verilmiştir.

Beyan, Hak ve Teminatlar

Madde 16

Arjantin ulusu kan ve doğuma bağlı imtiyazları kabul etmez. Kişisel ayrıcalıklar ve asalet unvanları yoktur. Ülkedeki herkes kanun önünde ve kamuda istihdam edilme konusunda eşittir. Eşitlik vergilendirmenin ve kamusal yükümlülüklerin temelini oluşturur.

Hüküm öncelikle vergilemede ayrıcalığa sebep olabilecek her türden imtiyazı yok saymakta ve kim olursa olsun vergilerin herkese uygulanacağını belirterek vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hükmün devamı ise ***kanun***

önünde eşitlik ilkesini ortaya koymakta ve vergi kanunlarının da herkese aynı şekilde uygulanacağını ifade etmektedir.

Beyan, Hak ve Teminatlar

Madde 20

Yabancılar ülke içinde ticaret, üretim, emlak alım satım, evlenme gibi eylemleri gerçekleştirebilirler. Bu durumlarda ülkenin vatandaşı olmak veya olağanüstü zorunlu vergiler ödemek zorunda değildirler.

Ülkedeki yabancıların vergileme bakımından vatandaşlardan farklı vergileme muamelelerine tabi tutulmayacaklarını belirten hüküm, ***vergi kanunları karşısında eşitlik ilkesinin*** geçerli olduğunu belgelemektedir. Ayrıca yabancılara vergileme bakımından farklı muamele yapılmayacağının ortaya konulması vergilemede ***genellik ilkesi*** ile de ilişkilendirilebilir.

Beyan, Hak ve Teminatlar

Madde 25

Federal Hükümet ülkeye gelip toprak sürecek, endüstriyi geliştirecek, bilimi ve sanatı öğretecek Avrupalı göçünü teşvik etmeli ve bu konu hakkında herhangi bir sınırlama, limit veya vergi yükü sorumluluğu getirmemelidir.

Ülkeye çeşitli açılardan kazanım sağlayacağı düşünülen Avrupalı göçünün vergiler yoluyla teşviki vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme niteliğindedir. Ayrıca hüküm göçmenlere ilave bir vergi yükü sorumluluğu yüklenmeyeceğini belirttiğinden vergilemede ***adalet ilkesi*** ile de ilişkilidir.

Yeni Haklar ve Garantiler

Madde 39/3

Anayasal reform, uluslararası antlaşmalar, vergiler, bütçe ve cezai hususlarla ilgili kanun tasarıları referanduma konu edilemezler.

Konu vergiler olduğunda onay makamının ve vergileme yetkisinin kullanımının yasama organına ait oluğunu ima eden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Federal Hükümet

Madde 52

Temsilciler Meclisi'nin vergi yükleme ve asker toplamak konusunda önerilen yasaları başlatmak gibi ayrıcalıklı bir hakkı vardır.

Hüküm vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Bazı uygulamalarda vergi gibi

mali konularda getirilecek kanuni düzenlemelerin öncelikle hükümet cenahından gelmesi şartının burada olmaması, hatta bunu ayrıcalıklı bir hak olarak meclise verilmesi ***müdahale ilkesinin*** esnetilmesi olarak yorumlamak mümkündür.

Arjantin Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,430'dur.

2. Çokuluslu Bolivya Devleti

Bolivya Anayasası, 25 Ocak 2009 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve 7 Şubat 2009 tarihinde Başkan Evo Morales tarafından ilan edilip yürürlüğe konulmuştur. Ülke tarihinin on yedinci anayasası olan bu Anayasa, Bolivya'yı resmi olarak çok uluslu ve seküler bir devlet olarak tanımlamıştır. Bolivya üniter bir devlettir. Oldukça kapsamlı olma özelliği taşıyan ülke Anayasası'nın 108, 158, 159, 202, 298, 299, 300, 302, 304 ve 323. Maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Görevler

Madde 108

Ekonomik kapasitelerine orantılı olarak ve kanuna dayalı vergi ödemek Bolivyalıların görevleri arasındadır.

Hükümde geçen "ekonomik kapasitelerine orantılı" ifadesi, vergilemede ödeme gücünün esas alındığını göstermekte ve ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergilerin kanuna dayalı olma özellikleri ise vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf niteliğindedir. Ayrıca vergi ödemeyi Bolivyalılar için bir tür görev olduğu vurgusu veren hüküm, vergilemede herhangi bir ayrım yapılmadığı imajı vermekte ve ***genellik ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Ancak görev sadece Bolivyalılara düşüyormuş gibi bir izlenim veren hükmün Bolivyalı-Bolivyalı olmayan düzleminde ***genellik ilkesini*** lafzi dahi olsa esnettiği söylenebilir.

Yasama Organı

Madde 158

Çokuluslu Yasama Meclisi'nin bu Anayasa'da ve kanunda belirlenenlere ilave olarak yürütme organının inisiyatifinde merkezi düzeyde vergi koyabilir veya mevcut vergiyi değiştirebilir. Yasama organının üyelerinden biri yürütme organından bu konu hakkında tasarı sunmasını talep edebilir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükümde verginin kaldırılmasına değinilmemesi ise yasallık ilkesine yapılan göndermeyi kısmi hale getirmiş

olmaktadır. Ayrıca hükmün yasama organının vergileme yetkisini kullanırken re'sen hareket etmek yerine yürütme organından gelen tasarı veya tasarıları dikkate alacağını belirtmesi, yürütme organının icraatlarının dikkate alınacağını göstermekte ve vergilemede ***müdahale ilkesini*** ima etmektedir.

Yasama Organı

Madde 159

Alt Meclis, Anayasa'da ve kanunda belirlenen yetkilerine ilave olarak vergi kanunlarının değiştirilmesi veya onaylanması konusunda girişimlerde bulunabilme yetkisi vardır.

Vergileme yetkisinin kullanımıyla ilgili olarak yasama organının alt kanadı olan Alt Meclis'in de sınırlı da olsa yetkili olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Çokuluslu Anayasa Mahkemesi

Madde 202

Vergiler, mali yükümlülükler, oranları düzenleyen kanunlar Anayasa'yı ihlal gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi'ne götürülebilir.

Vergi hukuku kaynaklarının hiyerarşik yapısına dikkat çeken hüküm, vergi kanunlarının Anayasa hükümlerine aykırılık teşkil etmesi durumunda yasal sürecin nasıl işlediğini göstermekte ve verilen açıklamalar "kanun" vurgusu üzerinden yapıldığı için vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Yasama organının keyfi ve sınırsız olarak vergi kanunu çıkaramayacağının anlaşıldığı bu maddede ***yasallık*** ve ***müdahale ilkelerinin*** sınırlandırıldığını görülebilir. Öncelikle yasama organının yasa yapma yetkisi anayasanın belirlediği sınırlar içinde kalmak durumunda olduğu için ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir. İkincisi hükümet inisiyatifine verilen vergi kanunlarının tasarılarını verebilme yetkisi yine anayasal sınırlar dahilinde kalmalı ve dolayısıyla istediği gibi vergileri müdahale aracı olarak kullanamaz. Esasında daha geniş yorumlanırsa bu hüküm ile vergiler konusunda yapılacak her türlü yasama işleminin anayasadaki tüm insan haklarına uygun olmasını gerektirmektedir. Ancak çalışmanın konusu ve sınırlılığı nedeniyle böyle bir girişim başka araştırmalara havale edilmelidir.

Devletin Bölgesel Örgütlenmesi

Madde 298

Devletin merkezi düzeyinde ulusal vergilerin getirilmesi, oranların belirlenmesi devletin merkezi seviyesinin imtiyazlı yetkileri arasındadır.

Merkezi düzeydeki ulusal vergileri düzenleme yetkisinin devletin merkezi seviyesi, yani yasama organı olduğunu ifade eden hüküm zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Devletin Bölgesel Örgütlenmesi

Madde 299

Vergilerin getirilmesi veya değiştirilmesi için özerk hükümetlerin özel alanına giren düzenlemeler devletin merkezi seviyesi ile özerk bölgeler arasında ortak olarak yerine getirilir.

Özerk bölgelerdeki vergilerin düzenlenmesinde merkezi yönetim ile bölge yönetimlerinin işbirliğine dikkat çeken hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Burada dikkat çeken husus, bölge hükümetlerine vergileme yetkisinin tam olarak devredilmediği, yani mali federalizm uygulamasına gidilmediğidir.

Devletin Bölgesel Örgütlenmesi

Madde 300

Özerk hükümetler kendi alanlarında ulusal veya belediye vergileriyle aynı olmayan vergilerin getirilmesi ve idaresi konusunda ayrıcalıklı yetkiye sahiptir.

Özerk hükümetlere kısmen vergileme yetkisi aktaran hüküm bir yandan vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmekte diğer yandan da ulusal ve belediye düzeyinde vergilendirilen konuların dışına işaret ederek ***çifte vergilemeyi engelleme ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Bilindiği üzere çifte vergileme için gereken üç şart; aynı vergi konusunda, aynı vergi mükellefin, aynı vergileme döneminde birden fazla vergilendirilmesidir. Dolayısıyla hükmün özerk hükümetlerin yetki kullanımına vergi konusu bakımından sınırlama getirmesi çifte vergilendirmeyi engelleme amacına hizmet etmektedir.

Devletin Bölgesel Örgütlenmesi

Madde 302

Belediyeler kendi alanlarında ulusal ve özerk hükümetlerin vergileriyle aynı olmayan vergilerin getirilmesi ve idaresi konusunda ayrıcalıklı yetkiye sahiptir.

Vergileme yetkisinin belediyeler tarafından kullanımını düzenleyen hüküm, aynen özerk hükümetlerin yetki kullanımını düzenlediği gibi bir yandan vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmekte diğer yandan da yönetim birimleri

arasında yetki çatışması olmaması gerektiğini belirterek ***çifte vergilemeyi engelleme ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Devletin Bölgesel Örgütlenmesi

Madde 304

Kırsal yerlilerin oluşturduğu özerklikler kendi bölgelerindeki vergilerin idaresi konusunda ayrıcalıklı yetkiye sahiptir.

Vergileme yetkisinin kırsal alanlarda kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca hükümde geçen "ayrıcalıklı yetki" kullanımı ifadesinden kasıt vergi toplama yetkisinin devri şeklindedir.

Devletin Ekonomik Örgütlenmesi

Madde 323/2

Ulusal düzeydeki vergiler Çokuluslu Yasama Meclisi tarafından onaylanmalıdır. Özerk hükümetlere veya belediyelere ait vergilerin onaylanması, değiştirilmesi veya kaldırılması ise kendi Konsey veya Meclisleri tarafından, yürütme organlarının talebi ile gerçekleştirilir.

Vergilerin uygulanma düzeyini ulusal ve yerel vergiler şeklinde ikiye ayıran hüküm, ulusal vergilerle ilgili onama yetkisinin yasama organında olduğunu belirterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Bölgesel ve yerel düzeydeki vergilerin onama yetkisini ise bölge ve belediye meclislerine bırakan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Çünkü ülkenin yönetim yapısı federal değil, üniter özelliktedir. Alt yönetim düzeyinde vergilerle ilgili değişikliğin yürütme organına bırakılması ise bu yönetim düzeyinde verginin müdahale aracı olarak kullanıldığının göstergesidir.

Madde 323/3

Vergilerin ulusal, özerk ve belediye alanları olarak sınıflandırılması ve tanımlanması Çokuluslu Yasama Meclisi tarafından yapılır.

Vergilerle ilgili mali tevzin kurallarını düzenleyen hüküm, yetki kullanımını yasama organına bırakmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Madde 323/4

Özerk hükümetler vergilerin getirilmesi veya değiştirilmesi hususunda şu sınırlamalara tabidir:

1. Diğer ulusal, özerk veya belediye vergileriyle benzer olan vergiler getiremezler.

2. Bölgesel yargı yetkisi alanları dışındaki malların, ekonomik faaliyetlerin veya mirasların ipotek edilmesine imkan veren vergiler koyamazlar.

İşletmelerin veya vatandaşların ülke dışından elde ettikleri gelirler bu hükümden istisnadır.
3. Kişilerin, varlıkların, faaliyetlerin ve hizmetlerin bölgesel yargı yetkisi içinde serbest dolaşımını ve oluşumunu engelleyecek vergiler koyulamaz.
4. Ayrımcı bir tavırla yerleşimciler için imtiyaz sağlayacak vergi koyulamaz.

Özerk hükümetlerin vergileme yetkisini kullanımını düzenleyen hüküm birinci bentte özerk hükümetlerin diğer yönetim birimleri ile benzer vergiler uygulanamayacağını belirtmekte ve bir bakıma ***çifte vergilemeyi engelleme ilkesine*** gönderme yapmaktadır. İkinci bentte özerk hükümetlerin sahip oldukları vergileme yetkisinin sınırları çizilmekte ve bunların yetki alanları dışına çıkmamaları gerektikleri hatırlatılmaktadır. Aksi durumda mükelleflerin davranışları üzerinde saptırıcı etkiler oluşabileceği için hükmün genel içeriği vergilemede ***tarafsızlık ilkesi*** ile ilişkilendirilebilir. Bu hükümden ülke dışından elde edilen gelirlerin bağışık tutulması da ***genellik ilkesinin*** esnetilmesine yol açmıştır. Üçüncü bentte piyasa işleyişini bozacak türeden vergiler uygulanamayacağı belirtilmekte ve bu kez ikinci bentte vasıtalı olarak ilişki kurulan vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** doğrudan atıf yapılmaktadır. Dördüncü ve son bentte ise vergileme yetkisinin ayrımcılığa sebep olunacak şekilde kullanımı yasaklanmakta ve vergilemede ***genellik ilkesi*** ima edilmektedir.

Bolivya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 6,506'dır.

3. Brezilya Federatif Cumhuriyeti

Brezilya hükümetinin organizasyonunu ve federal hükümetin eyaletlerle ve vatandaşlarla ilişkilerini düzenleyen mevcut Anayasa, ülkenin bağımsızlığını ilan ettiği 1822 yılından beri yürürlüğe giren yedinci anayasasıdır. Brezilya Anayasası, 5 Ekim 1988 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 1988 Anayasası dünyadaki en kapsamlı anayasalardan biridir ve doktrinde çok kapsamlı, uzun soluklu ve analitik olduğu için eleştirilmektedir. Anayasa'ya yöneltilen en önemli eleştirilerden biri de 2017 yılında yapılan düzenleme ile Anayasa'nın ülkenin milli gelirinin üçte birine sahip olan şirketlerin hissesinin Hükümet tarafından sahiplenilmesine ve bu yolla "devlet kapitalizmi" modelini yeniden üretmesidir. Oldukça kapsamlı olan Anayasa'nın 24, 30, 48, 52, 61, 145, 146, 147, 150, 151, 152, 154, 155, 156, 157, 158 ve 159. maddeleri vergilerle ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

Devlet Örgütlenmesi

Madde 24

Birlik, Eyaletler ve Federal Bölge vergisel, mali, ekonomik konularda eşzamanlı yasama gücüne sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, ulusal, bölgesel ve yerel yönetim birimlerinin koordineli bir şekilde yasama gücüne sahip olduklarını belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Devlet Örgütlenmesi

Madde 30/3

Eyaletler kendi bölgelerinde vergi getirmek ve toplamak yetkisine sahiptir.

Ulusal düzeyden farklı olarak bölgesel düzeyde eyaletlerin vergileme yetkisine sahip olduklarını belirten hüküm, bölgesel düzeyde vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Kapsamlı ve ayrıntılı bir anayasa olmakla birlikte verginin kaldırılmasına değinilmemiş olması buradaki hükmün yasallık ilkesine yaptığı atfı kısmi hale getirmektedir. Ülkenin federal yönetim yapısına sahip olması sebebiyle hüküm yasallık ilkesinin esnetmemekte aksine daha da güçlendirmektedir.

Şubelerin Örgütlenmesi

Madde 48

Ulusal Kongre vergi sistemini, verginin toplanmasını ve gelirin dağılımını düzenleme yetkisine sahiptir. Bu yetki Cumhurbaşkanı'nın onayı ile gerçekleşir.

Vergi sistemi ve vergilerle ilgili düzenlemelerin yasama organı tarafından yapılacağını ortaya koyan hüküm, yasama organının vergileme yetkisini ortaya koymakta ve ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Ayrıca verginin sistematik yapısının varlığı, dolaylı olarak verginin ***müdahale ilkesi*** kapsamında kullanıldığının ifadesidir.

Şubelerin Örgütlenmesi

Madde 52

Federal Senato periyodik olarak ulusal vergi sisteminin içeriğini ve yapısını, Birliğin, Eyaletlerin, Federal Bölgenin ve İllerin vergi idarelerinin performansını değerlendirmeye alır.

Federal Senato'ya mali konularda yönetim birimlerinin sergiledikleri performansın değerlenme yetkisi veren hüküm, randıman ilkesi de denilen vergilemede ***verimlilik ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hüküm ayrıca zımnen de olsa vergilemede ***iktisadilik ilkesi*** ile de ilgilidir. Çünkü yönetim birimlerinin sergiledikleri performans eninde sonunda vergi toplama maliyetleri ile ilgili olmak zorundadır.

Şubelerin Örgütlenmesi

Madde 61

Cumhurbaşkanı vergi ve bütçe ile ilgili konularda yasal düzenleme başlatma yetkisine sahiptir.

Cumhurbaşkanı'nın vergilerle ilgili yasal düzenleme başlatma yetkisine sahip olması, ülkedeki yürütme organının başı olma özelliğinden ileri gelmektedir. Cumhurbaşkanı'nın vergilerle ilgili düzenleme taleplerini başlatması vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile ilişkilidir. Bilindiği üzere vergiler sosyo-ekonomik hayatı düzenlemede kullanılan etkili birer araçtır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 145

Birlik, Federal Bölge ve İller vergi koyabilir.

Mümkün olduğu zaman vergiler mükelleflerin ekonomik kapasitelerine değişiklik göstermelidir. Bu hedefi etkili kılmak için vergi idaresi mükellefin gelirini, mirasını ve ekonomik faaliyetlerini kişisel haklara ve kanuna uygun olarak belirleyebilir.

Öncelikle hüküm her bir yönetim biriminin vergileme yetkisinin varlığını ortaya koymakta ve zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Hükmün devamında ise mükelleflerin ödeme güçlerine ve ödeme güçlerindeki değişikliklere değinilerek sırasıyla hem vergilemede ***adalet ilkesine*** hem de vergilemede ***esneklik ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Hükmün son bölümünde ise "kanuna uygun" vurgusu verilerek vergilemede ***yasallık ilkesi*** ortaya konulmaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 146

Tamamlayıcı bir kanunla:

1. Birliğin, Eyaletlerin, Federal Bölgenin ve İllerin arasındaki vergi gücü konusundaki ihtilaflar giderilir.

2. Vergileme gücü üzerindeki anayasal sınırlar düzenlenir.

3. Vergi yasamasıyla ilgili genel kurallar getirilir.

Hükmün başında geçen "kanun" ifadesi, vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Buna göre, birinci bentte yönetim birimleri arasında söz konusu olabilecek ihtilafların kanun yoluyla giderileceği düzenlenmektedir. Alt yönetim birimi – üst yönetim birimi ayırımına gitmemesi, tüm yönetim birimlerinin eşit kabul edilmesi bendin yasallık ilkesini güçlendirdiği söylenebilir. Lakin bu

hükümle birlikte madde 147'de üst yönetim birimi olarak Birliğin kabul edildiği görülmektedir. Dolayısıyla burada ***yasallık ilkesi*** güçlendirilmişken madde 147'de zayıflatılmıştır. İkinci bentte geçen vergileme gücü üzerindeki anayasal sınırların yasa ile belirlenmesi ise oldukça gariptir. Çünkü teknik olarak herhangi bir yasa ile anayasal düzenleme yapılması söz konusu değildir. Ancak bu yasal düzenlemenin anayasal hükümlerle çatışabileceği anlamına gelmemektedir. Hatta anayasa ile belirlenen temel ilkeler çerçevesinin kanunla uygulama çerçevesine dönüştürülmesi şeklinde yorumlanabilir. Üçüncü bentte geçen vergi yasamasıyla ilgili genel kuralların tamamlayıcı bir yasa ile getirilmesi ise içerik bakımından pek çok vergileme ilkesini hedef almaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 146-A

Rekabetten kaynaklı dengesizliklerin engellenmesi için, Birliğin aynı amaçla oluşturduğu kanunun hükmüne zarar vermeksizin, tamamlayıcı bir kanun vergilendirme için özel kriterler oluşturabilir.

Rekabet, piyasa aktörleri arasında vuku bulan bir olgu olduğundan hükümde geçen "rekabetten kaynaklı dengesizliklerin engellenmesi" ifadesi, bir tür düzenleme amacını ortaya koymakta ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 147

Birlik, federal bölgelerde vergi koyma yetkisine sahiptir. Eğer bölge illere ayrılmıyorsa il vergileri de koyabilir. Federal Bölge de il vergisi koyma yetkisine sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımında hiyerarşi vurgusunu veren hüküm, zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Devletin siyasi yapısı dikkate alındığında Birliğin vergileme konusunda öncelikli kabul edilmesine imkan sağlayan bu maddenin ***yasallık ilkesini*** zayıflattığı söylenebilir.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 150

Birlik, Eyaletler, Federal Bölge ve İller şu konularda yasaklanmışlardır:

1. Kanunsuz vergi koymak veya bir vergiyi arttırmak.

2. Aynı durumdaki mükellefler arasında eşit olmayan muameleler yapmak.

Birinci bentte "kanunsuz vergileme olmaz" kuralı dile getirilmekte ve açıkça vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Verginin kaldırılmasına değinilmemiş olması atfı kısmi hale getirmiştir. İkinci bentte ise "eşitlere eşit

muamele" kuralı ortaya konulmakta ve ***kanun önünde eşitlik ilkesinin*** vergileme alanında da uygulanacağı dile getirilmektedir.

Madde 150/3

Şu durumlarda vergi toplamak yasaktır:

a. Yasa olmadan veya yasanın verginin arttırılmasına izin verilmesinden önce vergi toplamak.

b. Kanunun çıktığı aynı mali yılda vergi toplamak veya vergiyi arttırmak.

c. Vergiyi getiren veya vergiyi arttıran kanunun yayımlandığı tarihten itibaren doksan gün dolmadan önce vergi toplamak veya arttırmak.

Bentin a fıkrasında vurgulanan öz, "kanunsuz vergi olmaz" kuralıdır. Bu kural doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapıldığını göstermektedir. Bentin b fıkrası "kanunların önceye etki yasağı" ile alakalı olup ***çifte vergilemeyi engelleme ilkesine*** hizmet etmektedir. Ayrıca mali yılda çıkarılan bir kanunla mevcut vergi yüküne ilave yük getirilememesi ve ödenecek vergi miktarının değiştirilememesi vergilemede ***belirlilik ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Bentin c fıkrası ise yeni bir vergi getiren veya vergileri arttıran düzenlemelerin ancak ve ancak yürürlük tarihini takip eden doksanıncı günden sonra uygulanabileceğini ortaya koymakta ve ***kazanılmış hakları koruma ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Madde 150/4

Haciz ve müsadere gibi amaçlarla vergiyi kullanmak yasaktır.

Verginin mükellef mallarını haczetmek veya zoralım yapmak için kullanımını yasaklayan hüküm, zımnen verginin temel işlevinin kamu finansmanı olduğunu ortaya koymakta ve dolaylı şekilde ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Müsadere etkisinin vergilerde görülmemesi gerekliliği ise vergilemede ***ölçülülük ilkesinin*** dikkate alındığını gösterir.

Madde 150/5

İller arası veya eyaletler arası vergiler aracılığıyla kişilerin veya malların hareketleri üzerine sınırlama getirmek yasaktır. Hüküm, Hükümet tarafından yapımı sürdürülen otobanların kullanımı için tahsis edilen geçiş ücretleri için geçerli değildir.

Vergilerin iller ve eyaletler arası ticari hareketliliğini engellememesi ve bu ticareti yapanların davranışlarında saptırıcı etkiler oluşmaması amaçlarına hizmet eden hüküm, zımnen vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Madde 150/6

Aşağıdakilerin üzerine vergi koymak yasaktır:

a. Miras, kişilerin ticari mahiyette olmayan birbirlerine yaptıkları hizmetler ve birbirlerine verdikleri borçlardan elde ettikleri gelirlere.

b. Herhangi bir dine ait ibadethaneye.

c. Vakıfları, işçi sendikaları, kâr amacı gütmeyen eğitim ve sosyal yardım kuruluşları dahil olmak üzere siyasi partilerin mirasına, gelirine veya hizmetlerine.

d. Kitap, gazete, süreli yayın ve basım amaçlı kağıtlara.

e. Brezilya'da Brezilyalı sanatçılar tarafından üretilen müzikal veya video fonograflara.

Dikkat edilecek olursa bendin tüm fıkralarında vergileme bakımından çeşitli ayrıcalıklara izin verilmekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** aykırı düzenlemeler yapılmaktadır. Mevcut düzenlemelerden bazılarının teşvik amacı taşıması ise sosyo-ekonomik hayatın düzenlenmesine işaret ettiği için vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 151

Birlik bütün ülke için aynı olmayan vergi koyamaz; Eyaletlerin, Federal Bölgenin ve illerin borç yükümlülüklerinden kaynaklanan gelirlerini vergilendiremez ve ayrıca buralarda vergi muafiyetleri tesis edemez.

Birlik yönetiminin vergileme yetkisinin sınırlarını çizen hüküm, orta ve yerel yönetim birimlerinin borçlarından kaynaklanan gelirlere vergi konamayacağı ve bu yönetim birimlerinin yetki alanına giren alanlara vergisel ayrıcalıklar getiremeyeceğini düzenlemektedir. Hükümde yetki kullanımını düzenlendiği için ***yasallık ilkesine*** ve vergi ayrıcalıklarından bahsettiği için ***genellik ilkesine*** zımnen gönderme yapılmaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 152

Eyaletler, Federal Bölge ve İller mal ve hizmetlerin varış veya çıkış yerleri itibariyle vergisel farklılıklar meydana getirecek düzenlemeler yapamazlar.

Yönetim birimlerinin sahip oldukları vergileme yetkilerini kendilerine avantaj sağlayacak şekilde düzenlemeleri ve aralarında yaşanması muhtemel vergi rekabetini engelleyen hüküm, ülke içi ticaret ve mükellef davranışları üzerinde oluşması muhtemel saptırıcı etkileri bertaraf ettiği için vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Vergilendirme ve Bütçe

Madde 154/2

Birlik savaş veya ona yakın tehdit durumlarında, tehlikenin ortadan kalkmasıyla kademeli olarak kaldırılmak üzere, vergisel yetki alanında olsun veya olmasın olağanüstü vergi koyabilir.

Birlik yönetiminin olağanüstü durumlarda vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yetki alanında olup olmamasını dikkate almaksızın olağanüstü vergiler koyabileceğini düzenlemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesinden*** oluşacak sapmalara yasal zemin hazırlamaktadır. Hüküm hem yasallık ilkesini zayıflatmakta hem de güçlendirmektedir.

Brezilya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 11,499'dur.

4. Ekvador Cumhuriyeti

İspanyol sömürge döneminin ardından ülke 1830 yılında bağımsızlığını kazanmıştır. Ülke tarihinde oldukça fazla olan anayasa deneyimleri sonrasında bugünkü mevcut yirminci Anayasa 2008 yılında yapılan referandumla kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. Ekvador üniter yapılı bir ülkedir ve vergilerle ilgili hükümler oldukça ayrıntılı olma özelliğine sahip ülke Anayasası'nın 37, 47, 48, 57, 66, 83, 104, 120, 264, 300 ve 301. maddelerinde düzenlenmiştir.

Yaşlı Kadın ve Erkekler

Madde 37/5

Devlet yaşlı kişilere vergi muafiyeti hakkını garanti eder.

Hüküm bir yandan pozitif ayrımcılık yaparak vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte diğer yandan da yaşlıların düşük gelirli olma ihtimallerinin yüksek olmasına bağlı olarak vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Yaşlıların vergiden muaf tutulması, vergilerin sosyal politika aracı olarak kullanıldığı şeklinde ele alınırsa hükmün vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile de ilişkili olduğu söylenebilir. Madde 36'da yaşlı ifadesinin herhangi bir siyasi veya konjonktürel kaygıyla belirlenmesinin önüne geçmek amacıyla açıklanması buradaki vergileme ilkelerine önemli katkı sağlamıştır. Hükme göre 65 yaşına gelmiş herkes yaşlı olarak kabul edilmekte ve Anayasanın sunduğu tüm avantajlardan yararlanabilmektedir.

Engelli Kişiler

Madde 47/4

Devlet engelli kişilere vergi muafiyeti hakkını garanti eder.

Hüküm bir önceki hükümde olduğu gibi pozitif ayrımcılık üzerine düzenleme yapmakta ve engelli kişilerin vergileme sahası dışına çıkarılmasını sağladığından vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Engelli kişilerin gelir elde etme süreçlerinden kaynaklanan güçlükler ve hayatlarını idame etmeleri için gereken harcamaların fazlalığı üzerinden değerlendirildiğinde hükmün ödeme gücü düşük olan bu kesme vergisel avantaj sağladığı ve vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yaptığı söylenebilir. Benzer şekilde vergilerin birer sosyal düzenleme aracı olarak kullanımı üzerinden ele alındığında da hükmün vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile alakalı olduğu söylenebilir. Ancak yaşlılığın belirlenmesi gibi engellilik durumunun veya derecesinin Anayasada belirlenmemiş olması engel durumu veya derecesi ne olursa olsun vergisel muafiyetin sağlanacağı şeklinde yorumlamayı gerektirmektedir.

Engelli Kişiler

Madde 48/2

Devlet engelli kişilerin üretim faaliyetlerine ve eğitim faaliyetlerine başlamalarını sağlamak için vergi kredileri, vergi indirimleri ve vergi muafiyetleri sağlar.

Bir önceki hükümde olduğu gibi bu hüküm de engelli kişilerle ilgili düzenlemeler yapmakta ve engelli kişilerin eğitim faaliyetlerinin desteklenmesi için vergisel ayrıcalıkların kullanılmasına değinmektedir. Hükmün genel içeriği vergilemede ***müdahale ilkesi*** ve vergilemede ***adalet ilkesi*** ile ilgilidir. Ayrıca hüküm adalet sağlamak için de olsa vergisel ayrıcalık oluşturduğu için vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Bireylerin, Milletlerin ve Toplulukların Hakları

Madde 57/4

Yerli komünler, topluluklar ve ulusların zamanaşımı olmaksızın sahip oldukları topraklar vergi ve harçlardan muaftır.

Hüküm mülkiyet hakları ile ilgili genel bir düzenleme yapmakta ve yerli halka ait toprakları vergi dışı bırakarak onlar adına bir tür teşvik sağlamaktadır. Bu yönüyle ele alındığında hükmün genel içeriği vergilemede müdahale ilkesi ile işkilidir. Ayrıca hükmün vergisel ayrıcalıklar oluşturması vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmesi şeklinde yorumlanabilir.

Özgürlük Hakları

Madde 66/29

Hiç kimse vergi, ceza veya borçlarından dolayı hapsedilemez.

Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi vergilemede ***genellik ilkesinin*** vergi cezaların bakımından geçerli olduğunu göstermektedir. Verginin parasal bir yükümlülük olması, verginin ödenmemesi durumunda parasal cezalara tabi olması gerektiğini ima etmektedir.

Sorumluluk

Madde 83/15

Ekvadorlular Anayasa veya kanunla öngörülen şekilde, başkalarına zarar vermeden, Devletle ve toplumla işbirliği yaparak kanunla konulan vergileri ödeme görev ve sorumluluğunu taşır.

Hükümde geçen "Ekvadorlular" ifadesi, vergilemede herhangi bir ayrım yapılmadığını göstermekte ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Aynı ifade Madde 6'da vatandaşlıkla ilişkilendirildiği ve ancak vatandaşlık kavramının madde 7'de oldukça geniş tanımlandığı için ***genellik ilkesinin*** bu açıdan güçlendirildiği ifade edilebilir. Ayrıca vergilerin kanunda belirtildiği şekilde ödenmesinin bir tür görev olduğunu hatırlatan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** de atıf yapmaktadır.

Doğrudan Demokrasi

Madde 104/6

Merkezi olmayan özerk hükümetler veya vatandaşlar tarafından talep edilen referandumlar vergi ile ilgili konularda olamaz.

Özerk hükümetler ve vatandaşlardan gelen yasal taleplerin vergi kanunları kapsamında düzenlenemeyeceğini belirten hüküm vergilemede ***sınırlılık (tahdit) ilkesini*** ortaya koymaktadır. Esasen bütçe kanunu için geçerli olan tahdit ilkesinin bu hükümde vergi kanunları için düzenlenmiş olması kanun koyucunun tasarrufu niteliğindedir.

Ulusal Meclis

Madde 120/7

Merkezi olmayan özerk hükümetlere sağlanan yetkilere zarar vermeden, kanun yoluyla vergi koymak, değiştirmek veya kaldırmak Ulusal Meclisin görev ve yetkileri arasındadır.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koyan hüküm, özerk hükümetlere devredilen yetki kullanımına zarar vermemek koşuluyla yasal düzenlemeler yapılacağını belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Yargı Sistemi

Madde 264/5

Belediye hükümetleri kendi yetki alanlarında, kanunla konulan diğer hususlara zarar verilmeksizin, yönetmelikle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisine sahiptir.

Hüküm yerel yönetim birimi olan belediyelere devredilen vergileme yetkisinin kapsamını belirlemekte ve vergisel alanın yasama inisiyatifi olmayan yönetmeliklerle düzenlenmesine izin vererek vergilemede ***yasallık ilkesine*** uygun olmayan bir düzenleme yapmaktadır.

Vergi Sistemi

Madde 300

Vergi sistemi; genellik, artan oranlılık, verimlilik, idari basitlik, geriye yürümezlik, eşitlik, şeffaflık ve yeterlilik ilkelerine göre yönetilir. Öncelik doğrudan ve artan oranlı vergilere verilir.

Vergi politikası yeniden dağılımı sağlamalı ve istihdamı, mal ve hizmetlerin üretimini canlandırmalı, ekolojik, sosyal ve ekonomik olarak sorumlu davranışı teşvik etmelidir.

Görüldüğü üzere hüküm çok sayıda vergileme ilkesini dile getirmekte ve sırasıyla ***genellik***, ***adalet***, ***verimlilik***, ***sadelik***, ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği***, ***kanun önünde eşitlik***, ***şeffaflık*** ve ***yeterlilik*** ilkelerine doğrudan atıf yapmakta ve artan oranlı vergilemeye işaret ederek vergilemede ***adalet ilkesini*** bir kez daha vurgulamaktadır. Hükmün devamında ise vergi politikası ile ulaşılması arzulanan makroekonomik amaçlar sıralanmakta ve vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Vergi Sistemi

Madde 301

Sadece yürütme organının girişimi ve Ulusal Meclisin onayı ile vergi konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Diğer yükümlülükler ve katkı ödemeleri yetkili bir organ tarafından düzenleyici bir kararla getirilebilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Özel yükümlülük ve katkı ödemelerini getiren ve düzenleyen hükümler kanuna uygun olmalıdır.

Vergilerin yürütme organının icraatlarına yönelik teklifleri doğrultusunda yasama organı tarafından düzenleneceğini ortaya koyan hüküm hem vergilemede ***yasallık ilkesine*** hem de ***müdahale ilkesine*** gönderme

yapmaktadır. Vergiler dışındaki diğer yükümlülükler için yetkili organlara yetki veren hüküm böyle yaparak ***yasallık ilkesini*** esnetmekte lakin bu tür yükümlülüklerin de kanuna uygun olması gerektiğini hatırlatarak tekrardan ***yasallık ilkesini*** vurgulamaktadır.

Ekvador Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 10,483'tür.

5. Kolombiya Cumhuriyeti

Eski bir İspanya sömürgesi olan Kolombiya 20 Temmuz 1810 tarihinde bağımsızlığını ilan etmiştir. Bağımsızlık sonrası dönemde birkaç anayasa girişimi olan ülke 1886 yılında kabul ettiği anayasayla uzun süre yönetilmiştir. 1990 yılında girişilen reform hareketi sonucunda Anayasal Meclis için delege seçimleri yapılmış ve ülkenin mevcut Anayasası 4 Temmuz 1991 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kolombiya üniter yapılı bir ülkedir. Oldukça ayrıntılı olan ülke Anayasası'nın 170, 287, 294, 313, 317, 338, 345, 362 ve 363. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Yasalar Üzerine

Madde 170

Uluslararası anlaşmaların ve bütçenin onaylanması, vergiler veya mali konularla ilgili kanunlar referanduma götürülmez.

Konu vergiler olduğunda ilk ve son sözün yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, esasta vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Vergi kanunlarının referanduma götürülememesi de siyasi karar alma sürecinin işlemesi bakımından oldukça rasyoneldir. Çünkü aksi durumda mükelleflerin büyük bölümü, yük kabul ettikleri vergileri ödememek için vergi kanunları aleyhine tercihte bulunacaktır.

Bölgesel Örgütlenmeler Üzerine

Madde 287

Bölgesel kurumlar Anayasanın ve ilgili mevzuatın çizdiği sınırlar içinde özerk olarak kaynaklarının idaresini ve fonksiyonlarını yerine getirmek için vergi koyma hakkına sahiptirler.

Üniter yapılı olmasına rağmen ülkenin "mali özerklik" hususundaki tercihini ortaya koyan hüküm, vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri tarafından kullanımını düzenlemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. "Fonksiyonların yerine getirilmesi" ifadesi ile alt yönetim birimi seviyesinde ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır.

Bölgesel Örgütlenmeler Üzerine

Madde 294

Bir kanunla bölgesel kurumların mülkiyet vergilerine muafiyet veya ayrıcalıklı anlaşma getirilemez. Ayrıca öngörülenin dışında vergilerin üzerine ek vergi konulamaz.

Bölgesel örgütlenmelerin mali açıdan özerk olduklarını vurgulayan hüküm, bu özerkliğe kanunla dahi halel getirilemeyeceğini belirtmekte ve ulusal vergi yönetimi bakımından ***yasallık ilkesinin*** sınırlarını çizmektedir. Hükmün genel mahiyeti, kamusal yetki çakışmalarının engellenmesi olarak da değerlendirilebilir.

Belediye Rejimi Üzerine

Madde 313

Belediye meclisleri, Anayasasının ve ilgili mevzuata uygun olarak vergiler ve yerel harcamalar konusunda oylama yapma yetkisine sahiptir.

Vergileme yetkisinin kullanımını belediyeler bakımından düzenleyen hüküm, var olan mali özerklik uygulamasına bağlı olarak vergilemede ***yasallık ilkesinin*** esnetilmesini sağlamaktadır. Alt yönetim birimi kapsamında ele alınması ve belediye meclislerin bölge halkının oylarıyla seçildiği göz önünde bulundurulduğu durumda burada "temsilsiz vergileme olmaz" ilkesinin yerel düzeyde güçlendirilmesi olarak yorumlanabilir.

Belediye Rejimi Üzerine

Madde 317

Sadece belediyeler emlak üzerine vergi koyabilir.

Emlak vergisi uygulaması bakımından sadece belediyeleri yetkili kılan hüküm, vergilerin kanunla getirilme kuralının dışına çıkmakta ve belediyelere verdiği düzenleme yetkisiyle vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Ulusal bir kanunla herhangi bir sınırlama getirilmemiş olması ise belediyeler arasında farklı vergilerin olabileceğini ve kısmi de olsa tarafsızlık ilkesini esnetebileceğini göstermektedir.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi Rejimi Üzerine

Madde 338

Barış zamanlarında sadece Kongre, bölüm meclisleri, bölge ve belediye meclisleri mali yükümlülükler getirebilir. Vergilenebilir aktif ve pasif kazançların belirlenmesi ve vergilerin oranları kanuni düzenlemelerle gerçekleşir.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, yasama organı dışındaki yönetim birimlerinin de mali yükümlülük getirebileceğini belirterek ***yasallık ilkesini*** esnetmekte, lakin hükmün devamında vergi konusu ve vergi oranı üzerinden belirtilen "kanuni düzenlemeler" vurgusu ile vergilemede yasallık ilkesi güçlendirmektedir.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi Rejimi Üzerine

Madde 345

Barış zamanlarında bütçenin gelirleri arasında yer almayan vergilerin konulmasına ve toplanmasına izin verilmez.

Bütçe kanununda yer almayan vergilerin uygulanamayacağını ortaya koyan hüküm, aslında var olan vergi kanunlarının ancak ve ancak bütçe kanunu onaylanırsa uygulandığını belirterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi Rejimi Üzerine

Madde 362

Bölge ve belediye vergileri anayasal koruma altındadır ve bir kanunla dahi olsa ulusal hükümete devredilmelerine karar verilemez. Ancak savaş durumunda bu hükmün istisnasıdır.

Hüküm bölgesel örgütlenmeler ve belediyeler tarafından tahsil edilen vergilerin bu yönetim birimleri tarafından kullanılacağını ortaya koymakta ve kısmen ülkedeki mali tevzin kurallarını düzenlemektedir. Hükümde geçen "kanunla dahi olsa" ifadesi, vergileme bakımından ulusal yönetimin yetki sınırını belirlemekte ve zımnen yasallık ilkesine gönderme yapmaktadır.

Ekonomi ve Kamu Maliyesi Rejimi Üzerine

Madde 363

Vergi sistemi eşitlik, verimlilik ve kademeli artış ilkelerine dayalıdır. Vergi kanunları geri dönük uygulanamaz.

Dikkat edilirse hüküm doğrudan vergileme ilkelerine atıf yapmaktadır. Buna göre, atıf yapılan vergileme ilkeleri sırasıyla şunlardır: Herkese eşit muamele yapılacağını ortaya koyan ***kanun önünde eşitlik ilkesi***, kamu harcamalarına yetecek seviyede kamu geliri toplanması anlamına gelen ***verimlilik ilkesi***, artan oranlılığa gönderme yapan ***adalet ilkesi*** ve kazanılmış hakları korumayı amaçlayan ***vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi***.

Kolombiya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,408'dir.

6. Paraguay Cumhuriyeti

1967 Anayasası'nın yerini alan 1992 Anayasası, 1991 yılında seçilen Kurucu Meclis tarafından hazırlanmış ve 20 Haziran 1992 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ülkeyi üniter yapılı çoğulcu bir demokrasi olarak tanımlayan Anayasa, 44, 64, 83, 84, 122, 178, 179, 180, 181 ve 202. maddelerinde vergilere ait temel hükümleri düzenlemiştir.

Özgürlük Üzerine

Madde 44

Hiç kimse kanunda belirtilen dışında vergi ödemek veya kişisel hizmet sunmak zorunda değildir. Aşırı kefalet talep edilmeyecek, acımasız para cezaları uygulanmayacaktır.

Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi, tersinden okunduğunda "herkes" anlamına gelmekte ve hüküm sahip olduğu bu vurguyla vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca verginin cebri bir ödeme aracı olduğunu hatırlatmakta ve kanunla düzenlenenler dışında vergi ödemenin gerekmediğini belirterek vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır. Hükmün ikinci bölümünde doğrudan gerek vergiler gerekse vergi cezalarında aşırıya kaçılmaması belirtilmekte ve vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Yerli İnsanlar Üzerine

Madde 64

Yerli halklara ait araziler vergilerden muaftır.

Hüküm yerli halka ait araziler için pozitif ayrımcılık yapmakta ve ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Eğitim ve Kültür Üzerine

Madde 83

Kültürel yayılma için önemli değeri olan aktiviteler ve yayınlar belediye vergilerinden ve mali yükümlülüklerden muaftır. Bu muafiyetler kanunla düzenlenir.

Vergilerin sosyal ve kültürel amaçlarla kullanımına dikkat çeken hüküm bir yandan vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmakta bir yandan da getirdiği vergi ayrıcalığı nedeniyle vergilemede ***genellik ilkesini*** esnek hale getirmektedir. Ayrıca hüküm söz konusu vergi ayrıcalığının kanunla düzenleneceğini belirtmekte ve ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Eğitim ve Kültür Üzerine

Madde 84

Özellikle amatör nitelikteki sporların gelişmesi için bu sporlar, kanuna uygun olarak vergiden muaftır.

Sporun teşvikini sağlayan hüküm, amatörlük ruhunu desteklemekte ve sağladığı vergi avantajıyla vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca getirilen avantajın kanunla düzenleneceğini belirten hüküm, ***yasallık ilkesine*** de gönderme yapmaktadır.

Siyasi Hak ve Görevler Üzerine

Madde 122

Vergi, para ve bankacılık sistemleri, kredi sözleşmeleri ve Ulusal Genel Bütçe ile ilgili konular referanduma konu edilmez.

Hüküm, vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ima etmekte ve açıkça vergilerle ilgili hususların halk oylamasına götürülemeyeceğini ortaya koymaktadır. Hükmün vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğu iması, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir. Ayrıca mükelleflere getirilen mali yüklerin yine mükellefler tarafından oylanması neticenin merakına gerek bırakmayacağından eşyanın tabiatına aykırı bir durumu ortaya koymaktadır.

Mali Örgütlenme Üzerine

Madde 178

Devlet amaçlarını gerçekleştirmek için vergi ve diğer mali yükümlülükleri meydana getirir.

Hükümde geçen "devlet amaçları" ifadesi, içeriği oldukça geniş şekilde doldurulmaya müsait bir anlam taşımaktadır. Buna göre, amaçtan kasıt kamu harcamalarının finansmanını sağlamaksa hükmün ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme yaptığı söylenebilir. Zikredilmek istenenin makroekonomik amaçlar olması durumunda ise bu kez de hükmün vergilemede ***müdahale ilkesiyle*** ilişkili olduğu belirtilebilir.

Mali Örgütlenme Üzerine

Madde 179

Kaynağı ve adı ne olursa olsun, ekonomik ve sosyal prensiplere uygun ve ulusal kalkınmaya elverişli olarak, tüm vergiler yalnızca kanunla oluşturulur.

Vergilenebilir olaylar, verginin konusu ve vergi sisteminin niteliği kanunla belirlenir.

Hükmün ilk kısmında "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Verginin değiştirilmesi ile kaldırılması eylemlerinin anılmamış olması yasallık ilkesine kısmen atıf yapıldığını gösterir. Ayrıca hükümde geçen "ulusal kalkınma" ifadesi, vergilerin ***müdahale ilkesi*** kapsamında kullanılacağını ortaya koymaktadır. Hükmün ikinci kısmında ise vergisel düzenlemelerin kanunla belirleneceği belirtilmekte ve yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Mali Örgütlenme Üzerine

Madde 180

Aynı kanunla getirilen vergi yükümlülüğü iki kere yüklenilemez. Devlet, uluslararası ilişkilerde, mütekabiliyet esasına uygun olarak çifte vergilendirmeyi önleyen anlaşmalar yapar.

Hüküm açıkça **çifte vergileme olmaz ilkesini** ortaya koymakta ve devletin bu konuda uluslararası anlaşmalar yapmakla yetkili olduğunu belirtmektedir. Ayrıca çifte vergilemenin vergi adaleti ile olan negatif ilişkisi üzerinden okunduğunda hükmün vergilemede ***adalet ilkesi*** ile de dolaylı yoldan bağlantı kurduğu söylenebilir.

Mali Örgütlenme Üzerine

Madde 181

Verginin temeli eşitliktir. Hiçbir vergi müsadere niteliği göstermez. Verginin oluşturulmasında ve uygulanmasında halkın katkı kapasitesi ve ülke ekonomisinin genel koşulları dikkate alınacaktır.

Hükmün ilk atıf yaptığı vergileme ilkesi, ***kanun önünde eşitlik ilkesidir***. Vergilerin müsadere, yani el koyma ve aciz bırakma niteliği göstermeyeceği vurgusu ise hem kurallara uygun hareket edileceği hem de vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** uygun hareket edileceğini ima etmektedir. Hükümde geçen "halkın katkı kapasitesi" ifadesiyse, vergi ödeme gücüne işaret etmekte ve vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ve son olarak vergilemenin ülke ekonomisinin genel koşulları dikkate alınarak yapılacağının belirtilmesi ***uygunluk ilkesine*** gönderme niteliğindedir. Ayrıca ülkenin genel koşullarına göre değişiklik gösteren bir vergi sisteminin varlığı, hükümete bu konuda ***müdahale ilkesine*** uygun yetki verdiğini ima etmektedir.

Devletin Yapısı ve Örgütlenmesi Üzerine

Madde 202

Vergi konularında yasama yapmak Kongre'nin görevleri arasında yer almaktadır.

Vergileme yetkisinin yasama organı olan Kongre'de olduğunu belirten hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Paraguay Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 8,750'dir.

7. Peru Cumhuriyeti

1979 Anayasası'nın yerini alan ve ülkenin beşinci anayasası olma özelliği gösteren mevcut Anayasa, 29 Aralık 1993 tarihinde kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur. Geçmiş dönemlerde konfederasyon içinde yer alan ülke, günümüzde üniter yapılı bir cumhuriyettir. Vergilere ait temel hükümler Peru Anayasası'nın 19, 32, 74, 79, 193, 195 ve 196. maddelerinde düzenlenmiştir.

Sosyal ve Ekonomik Haklar

Madde 19

Kanunla kurulan üniversiteler, kolejler ve diğer tüm eğitim kurumların eğitim ve kültür faaliyetleriyle ilgili varlıkları, faaliyetleri ve hizmetleri doğrudan ve dolaylı tüm vergilerden muaftır.

Kanunun belirlediği sınırlar dahilinde eğitimle ilgili burs ve bağışlar vergilerden muaftır.

Kâr elde eden özel eğitim kurumlarına gelir vergisi uygulanabilir.

Hükmün ilk bölümünde vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetilmekte ve ayrıca eğitim ve kültür kurumlarının desteklenmesi hedeflediğinden vergilerin ***müdahale ilkesi*** kapsamında kullanılabildiği ortaya konulmaktadır. Hükmün ikinci bölümünde de benzer şekilde ***genellik ilkesi*** esnetilmekte ve ayrıca hükümde geçen "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün üçüncü bölümünde ise eğitimden kâr sağlayan kurumların vergileme yapılmasına engel olmadığı belirtilmektedir.

Siyasi Hak ve Görevler

Madde 32

Vergi ve bütçe kuralları için referandum yapılmaz.

Vergilerle ilgili yasama yetkisinin Kongre'de olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Esasen verginin

mükellefler için birer yük oluşturması ve buna karşın bu yükü getiren kanunların da mükellefler tarafından oylanması mantıken tutarsız olduğundan hüküm, meydana gelmesi muhtemel bir çıkmazı engellemektedir.

Vergi ve Bütçe Rejimi

Madde 74

Vergiler kanunla yapılır, değiştirilir veya kaldırılır. Muafiyetler kanunla veya yetki devri durumunda kanun hükmünde kararnameyle sağlanır. Tarifeler ve oranlar ise yürütme kararıyla düzenlenir.

Bölgesel ve yerel hükümetler kanunla belirlenen sınırlar içinde ve kendi bölgelerinde vergi muafiyetleri getirme, vergi koyma, kaldırma veya değiştirme yetkisine sahiptir. Devlet vergi yetkisini kullanırken eşitlik ve temel insan haklarına saygı gösterir. Hiçbir vergi müsadere niteliği taşımaz.

Bütçe kanunları ve olağanüstü hal kararnameleri vergilerle ilgili hüküm içermez.

Hükmün ilk bölümünde "kanunsuz vergileme olmaz" kuralı ortaya konulmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır. Ayrıca yetki devri varsa muafiyet, tarife ve oranların yürütme organı tarafından yapılabileceği belirtilerek atıf yapılan ***yasallık ilkesi*** esnetilmekte ve aynı zamanda ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunulmaktadır. Hükmün ikinci bölümünde vergileme yetkisinin yerel yönetim birimleri tarafından kullanımı düzenlenmekte ve bu birimlere verilen düzenleme yetkileri ile vergilemede yasallık ilkesi esnek hale getirilmektedir. Ayrıca hükümde kanun önünde ***eşitlik ilkesi*** ortaya konulmakta ve müsadere vurgusu verilerek ***ölçülülük ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün üçüncü bölümünde ise bütçe kanunu ile olağanüstü hal kararnameleri ile de olsa vergilerle ilgili düzenlemeler yapılamayacağı belirtilerek ***tahdit (sınırlılık) ilkesi*** ortaya konulmaktadır.

Vergi ve Bütçe Rejimi

Madde 79

Kongre, yürütme organının talebi dışında, önceden belirlenmiş amaçlar için vergileri onaylamaz.

Muafiyet veya faydalanmalarla ilgili bir vergi kanunu için Ekonomi ve Maliye Bakanı'nın bir ön raporu gerekmektedir.

Ülkenin belli bir bölgesi için özel vergi uygulamasını yürürlüğe sokacak veya geçici olarak genişletecek bir kanunun geçmesi için Kongre üyelerinin üçte ikisinin onayı gerekir.

Hükmün ilk kısmında vergileme yetkisinin yasama organında olduğu ima edilmekte ve ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca vergilerle ilgili düzenlemelerin sadece yürütme organından gelmesi durumunda görüşüleceği belirtilmekte ve zımnen yürütme organının vergileri icraat aracı olarak kullanmasına ve ***müdahale ilkesine*** değinilmektedir. Hükmün ikinci kısmında geçen "muafiyetler" ifadesi, vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilebildiğini göstermektedir. Ayrıca harçlarla ilgili yasal düzenlemelere değinen hüküm yasallık ilkesine gönderme yapmaktadır. Hükmün üçüncü kısmında ise bazı bölgeler için oluşturulması muhtemel ayrımcı vergi rejimleri için gerekli kabul oyu, nitelikli çoğunluk kuralına bağlanmakta ve müdahale ilkesi ortaya konulmaktadır.

Adem-i Merkeziyetçilik

Madde 193

Bölgesel hükümetlerin mülkleri ve gelirleri aşağıdakilerden oluşur:

1. Kendilerine ait menkul ve gayrimenkuller,

2. Yıllık Bütçe Kanununda öngörülen özel fon transferleri,

3. Kanuna uygun olarak kendi yararlarına oluşturulan vergiler,

4. Kanuna uygun olarak yapılan özelleştirmeden, verilen tavizlerden ve hizmetlerden elde edilen ekonomik faydalar.

Dikkat edilecek olursa bölgesel hükümetlerin gelir kaynaklarını tek tek sayan hüküm, ülkedeki mali tevzin kurallarına uygun olarak gelir paylaşımının yerel kısmını düzenlemektedir. Hükmün genel mahiyeti ise vergilemede ***yasallık ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Madde 195

Yerel hükümetlerin görevleri şunlardır:

1. Bütçelerini onaylamak,

2. Kendi gelirlerini idare etmek,

3. Belediye vergilerini oranlarını, lisans ücretlerini ve harçları kanuna uygun olarak oluşturmak, değiştirmek ve kaldırmak,

Yerel yönetimlerin görevlerini düzenleyen hüküm, kendilerine yetki verilen hususlarda düzenleme yapabileceklerini belirtmekte ve hükümde geçen "kanun" vurgusu sayesinde de vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Adem-i Merkeziyetçilik

Madde 196

Belediyelerin mülk ve gelirleri aşağıdaki gibidir:

1. Kendilerine ait menkul ve gayrimenkuller,

2. Kanuna uygun ve yararlarına oluşturulan vergiler,

3. Kanuna uygun ve belediye yönetmeliklerince çıkarılan vergiler, lisans ücretleri ve harçlar,

4. Kanuna uygun olarak yapılan özelleştirmeden, verilen tavizlerden ve hizmetlerden elde edilen ekonomik faydalar

Dikkat edilecek olursa belediyelerin gelir kaynaklarını tek tek sayan hüküm, ülkedeki mali tevzin kurallarının gelir paylaşımı bölümünü düzenlemektedir. Hükümde geçen "kanuna uygun olarak" vurguları vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Peru Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,460'tır.

8. Şili Cumhuriyeti

Şili'nin mevcut Anayasası, askeri diktatör A. Pinochet'in yönetimi altında 11 Eylül 1980 tarihinde yapılan ve oldukça tartışmalara yol açan referandumla kabul edilmiştir. Kısmen 11 Mart 1981 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa, 11 Mart 1990 tarihinde tam olarak yürürlüğe girmiştir. Şili'yi üniter bir demokrasi olarak tanımlayan Anayasa 1989, 1991, 1994, 1997, 1999, 2000, 2001, 2003, 2007, 2008, 2009 ve 2010 yılında önemli ölçüde değiştirilmiş ve yeni bir anayasa oluşturulması yönünde gelen talepler 25 Ekim 2020 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiştir. Halen hazırlanmakta olan anayasa taslağı için halk 2022 yılında yapılacak referandumla karar verecektir. Mevcut Şili Anayasası'nın 19 ve 65. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Anayasal Hak ve Görevler

Madde 19/6

Tüm ibadet alanları vergiden muaftır.

Hüküm herhangi bir din ayrımı yapılmaksızın ibadet alanlarını vergi dışı tutmakta ve böylelikle vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Lakin burada dikkat edilmesi gereken husus, din adamlarının değil, ibadet alanlarına ait faaliyetlerin vergi dışı tutulmasıdır.

Anayasal Hak ve Görevler

Madde 19/20

Vergilerin ve diğer kamusal yükümlülüklerin gelire orantılı olarak eşit dağılımı sağlanır.

Hiçbir durumda, kanunla dahi olsa, orantısız ve adil olmayan vergiler getirilemez.

Kaynağı ne olursa olsun, toplanan vergiler ulusal vesayete girecek ve belli bir amaçla kullanılmayacaktır. Ancak, kanuni dayanakla bazı vergiler ulusal savunma amacıyla tahsis edilebilir.

Hükmün ilk bölümünde sahip olunan ödeme gücüne ve ödeme gücüne göre vergileme yapılmasına değinilmekte ve bu yolla vergilemede ***adalet ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün devamında adaletsiz olan vergilerin kanunla dahi olsa uygulanamayacağını altı çizilmekte ve hem ***adalet ilkesi*** hem de ***yasallık ilkesi*** hatırlatılmaktadır. Bu hatırlatma yasal olanın adil olmak zorunda olmadığını göstermesi bakımından da önemlidir. Hükmün son bölümünde ise vergilemede ***ademi-tahsis ilkesine*** değinilmekte lakin yasal dayanak oluşturulması durumunda bazı vergilerden sağlanan hasılatın ulusal savunma amacıyla kullanılabileceği belirtilerek vergilemede ***tahsis ilkesinin*** de kabul edildiği belirtilmektedir.

Hukukun Oluşumu

Madde 65/2

Kaynağı ne olursa olsun konulacak vergilerle ilgili kanun Alt Meclisten kaynaklı olmak zorundadır.

Hüküm yasama organına ait olan vergileme yetkisinin kullanımı bakımından hiyerarşik düzenleme yapmakta ve zımnen vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Hukukun Oluşumu

Madde 65/4

Cumhurbaşkanı herhangi bir verginin uygulanmasına, iptal edilmesine, azaltılmasına, verginin affedilmesine, muafiyet oluşturmaya veya mevcut muafiyetin değiştirilmesine, verginin oranlarını veya dilimlerini belirleme yetkisine sahiptir.

Hüküm sıraladığı hususlarda vergileme yetkisinin kullanımını yürütme organına vermekte ve haliyle vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Öyle ki, verginin kanunla oluşturulmasını düzenleyen Anayasa hükmü bile yasallık ilkesini esneten bu hüküm kadar ayrıntılı düzenlenmemiştir.

Şili Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,410'dur.

9. Uruguay Doğu Cumhuriyeti

Uruguay 25 Ağustos 1925 tarihinde bağımsızlığını kazanmış ve ilk anayasasını 1830 yılında yürürlüğe koymuştur. Ardından 1918, 1934, 1942, 1951, 1967 yıllarında farklı anayasaları yürürlüğe koyan ülke, 1997 yılında bugünkü mevcut anayasasını uygulamaya başlamıştır. Üniter yapılı bir ülke olan Uruguay'ın

vergilerle ilgili temel hükümleri Anayasası'nın 5, 69, 85 ve 87. maddelerinde düzenlenmiştir.

Ulus ve Ulusun Egemenliği

Madde 5

Çeşitli dini mezheplerin ibadet etmesine adanan tapınaklar her türlü vergiden muaf tutulmuştur.

Hüküm herhangi bir din ayrımı yapılmaksızın tapınakları vergi dışı tutmakta ve böylelikle vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Lakin burada dikkat edilmesi gereken husus, Ortaçağ Avrupası'nda olduğu gibi dini faaliyetler veya din adamlarının değil, sadece dini tapınakların vergiden muaf tutulmasıdır. Bilindiği üzere dini tapınaklar gerek temsil edilen dine ait ürünlerin satışı gerekse de bağışlar yoluyla gelir elde edebilmekte veya emlak vergisi mükellefi olabilmektedir.

Haklar, Görevler ve Garantiler

Madde 69

Özel eğitim kurumları ve aynı tür kültür kurumları, hizmetlerine yönelik bir destek olarak ulusal ve belediye vergilerinden muaf tutulur.

Vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte olan hüküm, eğitim ve kültür kurumlarının desteklenmesini hedeflediğinden vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Buna göre, vergi ayrıcalıklarına tabi tutularak desteklenmeleri, hükümde anılan kurumlarının gelişimine diğer kurumlardan farklı olarak ilave bir imkan sağlamaktadır. Kurumların özel eğitim kurumları olmaları ve dünyanın her yerinde olduğu gibi bunlara yönelik talebin orta-üstü ve yüksek gelir grubundakiler tarafından ediliyor olması vergilemede ***adalet ilkesinin*** esnetilmesine yol açmaktadır.

Yasama Gücü

Madde 85/5

Bütçe harcamalarını karşılamak için gerekli vergileri yüklemek, bu vergilerin dağılımını, toplanmasını ve tahsisatını gerçekleştirmek, var olanları yürürlükten kaldırmak, değiştirmek ve arttırmak Genel Meclisin yetkileri arasındadır.

Bütçe hakkının ve vergileme yetkisinin kullanımını ortaya koyan hüküm, söz konusu yetkilerin yasama organında olduğunu belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Ayrıca bütçenin tabiatı gereği yürütme organınca hazırlanması ve kamu hizmetlerinin yapılmasına izin veren belge olması, müdahale ilkesi ve verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkelerinin anılmasına sebep olmaktadır.

Yasama Gücü

Madde 87

Vergilerin Senato ve Temsilciler Meclisi'nde onaylanması için her bir meclisin tüm üyelerinin mutlak çoğunluğunun olumlu oyu gerekmektedir.

Vergi kanunlarının onaylanma ve kabul sürecini düzenleyen hüküm, oylama kuralının "salt çoğunluk" olduğunu belirtmekte ve böylelikle kanunların temsil gücünü güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Hükmün kanun oluşum süreci ile alakalı olduğundan vergilemede ***yasallık ilkesine*** zımnen göndermede bulunduğu söylenebilir.

Uruguay Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,203'tür.

10. Bolivarcı Venezuela Cumhuriyeti

Eski bir İspanya sömürgesi olan ülke, Simon Bolivar önderliğinde 1821 yılında bağımsızlığını ilan kazanmıştır. Bağımsızlığının ilk yıllarında Kolombiya, Panama ve Ekvador ile birlikte Büyük Kolombiya Cumhuriyeti'ni oluşturan Venezuela 1830 yılında bu birlikten ayrılmıştır. Ülkenin resmi adında geçen "Bolivarcı" vurgusu Simon Bolivar'ın anısı ve onurunu yaşatmak amacıyla 1999 Anayasası'nın kabulüyle eklenmiştir. Üç yüz elli maddeden oluşan bu Anayasa, Hindistan Anayasası'ndan sonra, dünyanın en uzun ve en kapsamlı anayasası olma özelliği taşımaktadır. Venezuela, başkanlık sistemi ile yönetilen federal bir cumhuriyettir. Mevcut Anayasası'nın 44, 74, 103, 133, 136, 156, 164, 167, 179, 180, 183, 316 ve 317. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Sivil Haklar

Madde 44/1

Tutukluların salıverilmesi için kanuna uygun olarak talep edilen kefalet ödemeleri vergiye tabi tutulmaz.

Hüküm, birinin borcunu ödememesi veya verdiği sözü tutmaması durumunda bunun sorumluluğunu üstlenmesi, yani kefil olması nedeniyle yaptığı ödemelerin ve haliyle karşı taraf açısından oluşan gelirin vergi dışı tutulduğunu belirtmekte ve vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Referandum

Madde 74/4

Bütçe kanunları, vergilerin getirilmesi veya değiştirilmesi ve kamu borçlanmasıyla ilgili kanunlar referanduma götürülmez.

Referandum yoluyla vergileri düzenleyen kanunlar hakkında herhangi bir tasarrufta bulunulamayacağını düzenleyen hüküm, vergileme yetkisinin zımnen yasama organında olduğunu belirtmekte ve dolaylı şekilde ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kültür ve Eğitim Hakları

Madde 103/2

Kamunun ortaöğretim ve üniversitelerdeki eğitimler dolayısıyla kişilerin ödedikleri katkılar, ilgili kanuna uygun olarak vergiden düşülür.

Kişilerin sayılan eğitim harcamaları için teşvik sağlayan hüküm, hem birer vergi ayrıcalığı sağladığından vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte hem de birer politika aracı olma özelliği taşıdıklarından vergilemede ***müdahale ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Görevler

Madde 133

Herkesin kamu harcamalarına katkı sağlamak için kanunla belirlenebilecek vergileri ve katkıları ödeme görevi vardır.

Hükümde geçen "herkes" ifadesi, vergileme bakımından dil, din, ırk, sınıf, zümre, cinsiyet vb. gibi herhangi bir ayrım yapılmadığını vurgulamakta ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Hüküm ayrıca ***vergilerin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesini*** ortaya koymakta ve taşıdığı "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Kamu Gücü

Madde 136

Kamu Gücü; Belediye Gücü, Eyalet Gücü ile Ulusal Güç arasında dağıtılmıştır. Ulusal Kamu Gücü; yasama, yürütme, yargı, vatandaş ve seçim olarak bölünmüştür.

Venezuela'nın federasyon olması ülkedeki yönetim birimlerinin tek tek tanımlanarak kamu gücünü kullanma becerilerinin ortaya konulmasını gerektirir. İşte bu gerekliliği karşılayan hüküm, herhangi bir vergileme ilkesine atıf yapmamakta ve kendinden sonra geçecek olan hükümlerde belirtilen kurum ve kavramlara ışık tutmaktadır.

Ulusal Kamu Gücünün Yeterliliği

Madde 156/12

Gelir, miras, bağış ve bağışla ilgili diğer hususlar, sermaye, üretim, katma değer, hidrokarbonlar ve mineraller üzerinde vergilerin; mal ve hizmet ithalatı ile ihracatı üzerindeki gümrük vergilerinin; alkol, likör ve alkol içeren ürünlerin, sigara ve diğer tütün ürünlerinin tüketimi üzerindeki vergilerin oluşturulması, organizasyonu, toplanması, idaresi ve kontrolü Ulusal Kamu Gücü'nün yetkisi içindedir.

Hüküm özetle vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve sıraladığı vergiler için düzenleme yapma yetkisinin bir bakıma federal gücü temsil eden Ulusal Kamu Gücü'ne vermektedir. Hükmün genel içeriği vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Madde 156/13

Farklı vergileme güçleri arasındaki uyum ve koordinasyonu garanti altına alacak yasama işlemleri Ulusal Kamu Gücü'nün yetkileri arasındadır.

Hükümde geçen "farklı vergileme güçleri" ifadesi, Belediye Gücü, Eyalet Gücü ve Ulusal Gücü kastetmekte ve bu otoriteler arasında meydana gelecek yetki uyuşmazlıklarının Ulusal Kamu Gücü tarafından çözümleneceği ortaya konulmaktadır. Hükmün genel içeriği vergileme yetkisinin kullanımı üzerinden düşünüldüğünde yine vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Madde 156/14

Anayasa uygun olarak belediyelerin toplanmasından ve gözetiminden sorumlu olduğu emlak işlemleri ve kırsal mülkler üzerindeki vergiler ile arazi vergilerinin oluşturulması ve organizasyonu yapmak Ulusal Kamu Gücünün yetkileri arasındadır.

Emlak vergisi ve kırsal mülkler üzerindeki vergilerin ulusal yönetim tarafından belirlendiğini ortaya koyan hüküm, söz konusu vergilerin sadece toplanma ve kontrol görevlerini yerel yönetim birimi olan belediyelere vermekte ve böylelikle bu alandaki vergileme yetkisinin Ulusal Kamu Gücünde olduğunu ortaya koymaktadır. Hükmün genel içeriği vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Devlet Kamu Gücü

Madde 164/3

Ulusal Güçten sağlanan transferler ve sübvansiyonlar ile ulusal vergi gelirlerinden kendilerine düşen payların da dahil olduğu kaynaklarının

yönetimi ve yatırımı ile kendilerine ait varlıkların yönetimi üzerindeki kararlar Eyaletlerin yetkileri arasındadır.

Hüküm vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve eyaletlere verilen kamusal gelirler üzerindeki tasarruf yetkisinin eyaletlerde olduğunu vurgulamaktadır. Vergilemede ***yasallık ilkesiyle*** ilgili olan hüküm, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** de gönderme yapmaktadır. Çünkü eyaletlere aktarılan kamusal fonların kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanımı ima edilmektedir.

Madde 164/ 4

. Ulusal ve eyalet kanunlarının hükümlerine uygun olarak kendilerine ait vergilerin organizasyonu, toplanması, kontrolü ve yönetimi Eyaletlerin yetkileri arasındadır.

Vergileme yetkisinin orta kademe yönetim birimleri tarafından kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Devlet Kamu Gücü

Madde 167

Eyaletlerin gelirleri şunlardır:

1. Kendi mülklerinden ve varlıkların yönetiminden elde edilenler.,

2. Kendi mal ve hizmetlerin kullanımından alınan ücretler, cezalar ve onlara tahsis edilen ücretler,

[…]

6. İlgili bir yasaya uygun olarak Bölgelerarası Tazminat Fonundan ve diğer tranferlerden, sübvansiyonlardan, özel ödeneklerden, ulusal vergi gelirlerinden tahsis edilen paylardan sağlanan gelirler,

[…]

Hüküm eyaletlerin gelir kaynaklarını sıralamakta ve ülkedeki mali tevzin kurallarının eyaletlere ait bölümünü düzenlenmektedir.

Belediye Kamu Gücü

Madde 179

Belediyeler aşağıdaki gelirlere sahiptir:

1. Ortak arazi ve diğer mülklerden elde edilen gelirler dahil olmak üzere sermaye varlıklarından elde edilenler,

2. Mal ve hizmetlerinin kullanımı dolayısıyla elde ettikleri ücretler, lisans ücretleri, endüstri bölgelerindeki ekonomik aktivitelerden alınan vergiler, kentsel gayrimenkuller, araçlar, kamusal gösteriler, oyunlar ve yasal bahisler üzerinden alınan vergiler, imar planları dolaysıyla artan mülk değerinin üzerine konulan özel vergiler,

3. Kırsal bölgesel vergiler veya kırsal mülkler üzerine konulan vergiler,

[…]

Hüküm belediyelerin gelir kaynaklarını sıralamakta ve ülkedeki mali tevzin kurallarının eyaletlere ait bölümünü düzenlenmektedir.

Belediye Kamu Gücü

Madde 180

Belediyelere verilen vergilendirme yetkisi Anayasadan, Ulusal veya Eyalet kanunları tarafından kabul edilen ve bazı faaliyet ve alanlardaki düzenleyici yetkiden farklı ve bağımsızdır.

Bölgesel politik kurumların yararına sağlanan Belediyelerin vergilendirme yetkisinin dokunulmazlıkları sadece kamu tüzel kişilerini kapsar.

Vergileme yetkisinin yerel yönetim birimlerine devrini düzenleyen hüküm, yerel mali özerklik özerkliğe dikkat çekmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesinin*** yerel yönetim düzeyinde geçerliliğini ortaya koymaktadır.

Belediye Kamu Gücü

Madde 183

Belediyelerin ve Eyaletlerin bir tüketim malını kendi bölgelerinde piyasaya sürülmeden önce vergilendirme yetkileri yoktur.

Belediyelerin ve Eyaletlerin kendi bölgelerinde üretilmeyen bir ürünü farklı vergilendirme yetkileri yoktur.

Belediye ve Eyaletler sadece ulusal kanunların izin verdiği ölçüde tarımı, hayvancılığı, balıkçılığı ve ormancılık faaliyetlerini vergilendirme yetkisine sahiptir.

Yerel ve ara yönetim birimlerine verilen vergileme yetkisinin sınırlarını ortaya koyan hüküm, öncelikle bu yönetimler tarafından tüketim mallarının kendi piyasaları dışındayken vergilendirmelerini yasaklamakta ve yetki kullanımının mülki sınırlarını çizmektedir. Hükmün devamında da benzer bir düzenleme yapılmakta ve bu yönetimlerin kendi bölgelerinde üretilmeyen ürünleri vergilendiremeyecekleri ifade edilmektedir. İlk iki bölüm için bir tespit yapılacak

olursa genel içeriğin ***çifte vergilendirme olmaz ilkesi*** ve ***tarafsızlık ilkesi*** ile ilgili olduğu söylenebilir. Hükmün son bölümündeyse sınırlı bir takım alanlar sıralanarak vergileme yetkisinin yerel ve ara yönetim birimlerine "kanun" vurgusu verilerek aktarımını düzenlemekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır.

Vergilendirme Sistemi

Madde 316

Vergilendirme sistemi, artan oranlı vergilendirme, ulusal ekonominin korunması ve nüfusun yaşam standartlarının yükseltilmesi ilkelerini göz önünde bulundurarak, vergi mükelleflerinin ödeme kabiliyetlerine uygun olarak kamu yükünün adil dağıtılmasını sağlar.

Hiçbir vergi veya benzeri katkı ödemeleri kanunla konmadan toplanamaz. Vergi muafiyetleri, indirimleri veya diğer tür vergi imtiyazları ancak kanunla sağlanır. Hiçbir vergi müsadere etkisi gösteremez.

Vergi sisteminin genel hatlarını ortaya koyan hükmün ilk bölümünde geçen "artan oranlı vergileme" ifadesi, vergilemede ödeme gücünü hedef aldığından ***adalet ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hükümde vergilerin ulusal ekonomin korunması ve yaşam koşullarının iyileştirilmesi için birer politika aracı olarak kullanılacağı ima edilmekte ve böyle yapılarak vergilemede ***müdahale ilkesi*** dile getirilmektedir. Yine hükümde geçen "ödeme kabiliyetleri" ile "kamu yükünün adil dağıtılması" vurguları da vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf niteliğindedir. Hükmün ikinci bölümü ise "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını ortaya koymakta ve ***yasallık*** ilkesine işaret etmektedir. Hüküm ayrıca vergilemede ***genellik ilkesinden*** sapmalara sebep olan vergi ayrıcalıklarının da kanunla belirleneceğini ifade etmekte ve yasallık ilkesine gönderme yapmaktadır. Müsadere etkisinin vergilerde görülmemesi gerekliliği ise vergilemede ***ölçülülük ilkesinin*** dikkate alındığını gösterir.

Vergilendirme Sistemi

Madde 317

Kişisel hizmetler dolayısıyla vergisel yükümlülük getirilmez. Vergi kaçakçılığı, kanunda belirlenen diğer cezalara halel getirmeden bir suç olarak cezalandırılır. Devlet memurları iki katı cezalandırılır.

Her vergi kanunu yürürlüğe girmeden önce bir müddet belirler. Eğer böyle bir hüküm yoksa müddet altmış takvim günü olarak anlaşılmalıdır. Ancak bu sınırlama, Anayasa'da belirtilen bazı durumlarda Ulusal Yürütme'ye verilen olağanüstü yetkileri kapsamaz.

Ulusal vergi idaresi Ulusal Meclis tarafından sağlanan yasalara uygun olarak teknik, idari ve mali özerklikten faydalanır. Ulusal vergi idaresinin azami yetkileri, ilgili kanundaki kurallara uygun olarak, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.

Hükmün ilk bölümünde verginin genel finansman aracı olduğu belirtilmekte ve ***faydalanma ilkesi*** kapsamında uygulanmadığı ortaya konulmaktadır. Ayrıca bu türden bir hüküm ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi*** kapsamında da değerlendirilebilir. Hükmün ikinci bölümünde vergi kanunlarının kendisinden sonraki durumları bağlaması için düzenleme yapılmakta ve ***kanunların geriye yürümezliği ilkesi*** vurgulanmaktadır. Hatta burada "an itibariyle yürürlüğe girilmez ilkesi" nin de olabileceği tartışılmalıdır. Öyle ki vergi kanunu bırakın geriye yürütülmeyi, onaylandığı andan itibaren dahi hemen uygulamaya girememektedir. Buna benzer hüküm barındıran tek anayasa Brezilya Federatif Cumhuriyetine aittir. Buradaki hükmün Brezilya'dakine benzer şekilde vergilemede belirlilik ilkesine hizmet ettiği söylenebilir. Hükmün üçüncü bölümünde ise ulusal vergi idaresine yetki aktarımı düzenlenmekte ve ***yasallık ilkesi*** esnetilmektedir.

Venezuela Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 11,187'dir.

E. Kuzey Amerika Kıtası Ülkeleri

Kuzey Amerika, kuzey yarım kürede yer alan, kuzeyinde Arktik Okyanusu, doğusunda Atlantik Okyanusu, güneyinde Karayip Denizi ve kuzeybatısında Pasifik Okyanusuyla çevrili olan kıtadır. Asya ve Afrika'dan sonra üçüncü büyük kıta olan Kuzey Amerika'nın 2016 yılındaki nüfusu 580 milyondur. Sahip olduğu bu nüfus ile kıta, Asya, Afrika ve Avrupa'dan sonra dördüncü kalabalık kıtadır. Elbette ki, bu nüfus büyüklüğü içinde 330 milyon nüfusu olan ABD'nin payı başat konumdadır.

Kuzey Amerika'nın diğer kıtalara göre tarihi oldukça yenidir. Kıta tarihinde sömürgeci konumda bulunan Avrupalı ülkelerin etkileri görülür. Günümüzde bu kıtada siyasi bağımsızlığına kavuşmuş olan yirmi üç ülke vardır. Bu ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle on üç ülke anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği görülür. Bu ülkelerin satın alma gücü paritesine göre gayrı safi yurtiçi hasılalarının toplamı dünya hasılasının yüzde 19,904'üne (IMF'nin veri setinde Küba olmadığı için hesaplamaya dahil edilmemiştir) denk gelmektedir. Ülkelerin ortalaması ise 1,659 ile diğer kıtalardan daha yüksek bir oran olarak dikkat çekmektedir. Ancak Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) payı (yüzde 15,929) bu denklemden çıkarıldığında diğer ülkelerde önemli bir farkı kalmayacağı görülmektedir.

1. Amerika Birleşik Devletleri

1787 yılında yürürlüğe giren ABD Anayasası halen yürürlükte olan en eski anayasa olma özelliği gösterir. Çok sayıda sosyal ve siyasal hakkı güvence altına alan bu Anayasa'da herhangi bir bölüm başlığı yoktur. Anayasa'nın 1, 14, 16 ve 20. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapılmamıştır.

Madde 1, Bölüm 2/3

Temsilciler ve dolaysız vergiler, bu Birliğe dâhil olan eyaletler arasında (vergi alınmayan Kızılderililer hariç) kendi nüfuslarına göre dağıtılacaktır.

Eyaletlerin Temsilciler Meclisi'ne gönderecekleri üye sayısını ve dolaysız vergilerden sağlanan hasılatın dağılımını düzenleyen hüküm, kriter olarak eyalet nüfuslarını kullanmakta ve ülkede gelir bölüşümünü sağlayacak olan mali tevzin kuralını düzenlemektedir. Verginin nüfusa göre dağıtılmasında Kızılderililerin hesaba katılmaması ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi olarak yorumlanabilir. Ancak Kızılderililerin dönemin kamusal hizmetlerin dışında kalmış olmaları bu maddenin vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olarak yorumlanmasına imkan vermektedir. Mevcut durumda halen federal düzeyde tanınan kabileler gelir vergisi, özel tüketim vergisi gibi birçok vergi konusunda imtiyazlara sahiptirler.

Madde 1, Bölüm 8/1

Kongre vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirleme ve toplama, kamu borçlarını ödeme ve Birleşik Devletler'in ortak savunmasını ve genel refahını sağlama yetkisine sahiptir. Birleşik Devletler'in tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulanması esastır.

Ulusal düzeyde vergileme yetkisinin yasama organı olan Kongre'ye ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca eyaletlerde uygulanacak gümrük, üretim ve tüketim vergilerinin tek tip olacağını belirten hüküm, farklı vergi uygulamalarından kaynaklanması muhtemel sapmaları engellemekte ve vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Madde 1, Bölüm 9/4-5

Yukarıda açıkça belirtilen nüfus sayımı ile orantılı olmadığı takdirde herhangi bir baş vergisi veya başka bir doğrudan vergi alınmayacaktır.

Herhangi bir eyaletten ihraç edilen mallardan vergi ya da gümrük alınmayacaktır.

Eyaletler arası ticaretin tamamen serbest olacağını düzenleyen hüküm, serbest ticarete sağladığı teşvik bakımından ***müdahale ilkesi*** ile ilişkilidir. Ayrıca

eyaletler arası ticaretin vergilendirilmesi durumunda ticarette saptırıcı etkiler yaşanması kaçınılmaz olacağından bunu yasaklayan hüküm, vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** de gönderme yapmış olmaktadır.

Madde 1, Bölüm 10/3

Hiç bir eyalet Kongre'nin rızası olmaksızın tonaj vergisi koyamayacak, barış zamanında asker veya savaş gemisi bulundurmayacak, başka bir eyalet veya yabancı bir devletle anlaşma veya sözleşmeye girmeyecek, ya da bilfiil işgal edilmediği veya bir gecikme kabul etmeyecek kadar yakın bir tehlike olmadığı takdirde, savaşa girmeyecektir.

Hüküm, tonaj vergisi hususunda federe devletlerin vergileme yetkisini sınırlandırmakta ve bu alanda federal devleti yetkilendirmektedir. Tonaj vergileri söz konusu olduğunda hükmün ***yasallık ilkesini***, federal devlet seviyesinde ele aldığı söylenebilir.

Madde 14/2

Eyaletler arasında paylaştırılacak temsilci sayısı belirlenirken ilgili eyalette yaşayan kişi sayısı dikkate alınır. Hesaba vergilendirilmeyen yerliler dahil edilmez.

Hüküm eyaletlere ait temsilci sayısının düzenlenmesinde nüfus kriterinin kullanılacağını belirtmekte lakin nüfus kriteri kullanılırken eyaletlerde vergi dışı bırakılan yerlilerin hesaba katılmayacağını vurgulamaktadır. Buna göre, hüküm vergilendirilmeyen yerlilere işaret ettiğinden dolaylı olarak vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilebildiğini ortaya koymaktadır.

Madde 16

Kongre, eyaletler arasında bir paylaştırma yapmaksızın ve herhangi bir nüfus sayımını ya da hesaplamayı dikkate almaksızın, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, bütün gelirlere vergi koyma ve toplama yetkisine sahip olacaktır.

Konu vergiler olduğunda ulusal vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, Kongre'nin gerekli görmesi halinde eyaletler arası gelir paylaşımını durdurabileceğini belirtmekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Madde 20

Birleşik Devletler vatandaşlarından hiç kimse baş vergisi veya diğer vergileri ödeyemediği için Başkan, Başkan Yardımcısı, Senatör veya Temsilci seçme hakkından mahrum bırakılmaz veya kısıtlanamaz.

Vergilerle ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ülke vatandaşlarının sırf bu sebeple temsil etme haklarının ellerinden alınamayacağını belirten hüküm, tüm vatandaşlar üzerinden düzenleme yaptığı için ***genellik ilkesine*** zımnen göndermede bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,988'dir.

2. Dominik Cumhuriyeti

Dominik ilk anayasasını Haiti'den bağımsızlığını kazanmasının hemen ardından 6 Kasım 1844 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Ülke bu anayasanın ardından otuz dokuz tane anayasa tecrübe etmiştir. Üniter yönetim yapısı olan ülkenin bugünkü mevcut Anayasası 10 Temmuz 2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 75, 93, 200 ve 243. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Temel Haklar Üzerine

Madde 75

Kamu harcamalarını ve yatırımlarını finanse etmek için kanuna uygun olarak ve katkı sağlama gücü oranında vergi ödemek insanların temel görevleri arasında sayılmaktadır.

Hükümde öncelikli olarak ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesi*** ortaya konulmaktadır. Kamu harcamalarıyla birlikte yatırımların finanse edileceğinin belirtilmesi ise ilginç görünmektedir. Doğası gereği kamunun yatırımlar dahil yaptığı harcamalar kamu harcaması niteliğindedir. Dolayısıyla burada anayasa koyucunun yatırımlar ifadesi ile verginin kalkınmanın finansmanında kullanılacağını vurgulamakta ve vergilemenin ***etkinlik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Hükmün devamında geçen "kanuna uygun olma" vurgusu ise pek tabi ki vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Mükelleflerden alınacak vergilerin katkı sağlama güçlerine, yani ödeme güçlerine göre alınması ise vergilemede ***adalet ilkesine*** dair bir katkıdır. Son olarak vergi ödemenin herkes için temel bir görev olmasına yapılan vurgu ise vergilemede ***genellik ilkesine*** yönelik bir atıftır.

Ulusal Kongrenin Yetkileri Üzerine

Madde 93

Vergi, harç ve genel katkı paylarının belirlenmesi, bunların tahsilatı ve değerlendirilmeleri Ulusal Kongre'nin yasama alanlı içinde sayılmaktadır.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Belediyelerin Rejimi Üzerine

Madde 200

Şehir konseyleri kanunlarla belirlenen sınırlar içinde, belediyeler arası ticaret ve ihracata engel olmamak, kanun veya Anayasa ile belirlenen ulusal vergilere müdahale etmemek şartıyla vergi koyabilirler.

Ülkenin siyasi yapısı gereği bu hüküm yönetim birimleri arasında vergilemeyi düzenlemesi bakımından ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca ekonomik faaliyetler üzerinde saptırıcı bir etki yaratmamak üzere vergi koyma yetkisinin sınırlandırılması ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunduğunu göstermektedir. Son olarak, ulusal vergilerin yerel düzenlemelerden korunması hususu, yine ülkenin siyasi yapısı gereği, ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunduğunu ifade edilebilir.

Vergilendirme Üzerine

Madde 243

Vergi rejimi kanunilik, adalet, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerine dayanır ve böylece kadın-erkek her vatandaş kamusal yükümlülüklerini layıkıyla yerine getirebilir.

Hükümde doğrudan doğruya vergilemede ***yasallık***, ***adalet***, ***kanun önünde eşitlik*** ve ***tarafsızlık*** ilkelerinden bahsedilmekte ve bu ilkelere bağlılığın kadın veya erkek ayrımı yapılmaksızın herkes için vergi ödeme bakımından kolaylık sağladığına değinilerek vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Dominik Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 8,857'dir.

3. El Salvador Cumhuriyeti

El Salvador'un mevcut Anayasası, 20 Aralık 1983 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2003 yılında kısmen değiştirilen Anayasa, ülkeyi başkanlık sistemi ile yönetilen üniter yapılı bir ülke olarak tanımlamıştır. Anayasa'nın 204, 205, 220, 231 ve 262. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Belediyeler

Madde 204

Belediye Konseyi tarafından onaylanan vergi ve diğer katkılar Resmi Gazetede yayımlanır. Yayım tarihinden sekiz gün sonra uyulması zorunlu hale gelirler.

Vergileme yetkisinin yerel yönetimler tarafından kullanımını düzenleyen hüküm, belediye meclislerinde onaylanan vergilerin ne şekilde uygulamaya başlanacağını

belirtmekte ve yetki aktarımına bağlı olarak vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir. Sekiz günlük bir süre çok sınırlı olmakla birlikte vergilemede ***belirlilik ilkesine*** hizmet ettiği söylenebilir.

Belediyeler

Madde 205

Hiçbir kanun veya makam kendini belediye vergi ve katkı ödemelerinden muaf tutamaz.

Hüküm belediyeler tarafından uygulamaya konan vergi ve katkı ödemelerinin kesinliğini vurgulamakta ve her türden muaflığı engelleyerek vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

İdari Rejim

Madde 220

Tüm emeklilik ödemeleri her türlü vergiden muaftır.

Öncelikle emeklilik ödemelerinin vergi dışı tutulması, zaten karşılıksız olma özelliği gösteren bu türden ödemelerin vergi sahasından çıkarılarak vergilemede ***açıklık ilkesinin*** uygulanmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıca hükmün ayrıcalık tanıyan içeriğinden dolayı vergilemede ***genellik ilkesi*** ister istemez esnetilmiş olmaktadır. Ancak kamu veya özel sektör emeklilikleri konusunda ayrım yapılmaması yönüyle genellik ilkesinin güçlendirildiği söylenebilir. Zira bilindiği üzere bazı ülkelerde sadece kamusal emeklilik ödemeleri vergi dışı bırakılabilmektedir. Diğer yandan emeklilik ödemelerinin gelir dağılımını düzenleme amacıyla vergi dışı bırakılmış olması yüksek bir ihtimaldir ve eğer böyleyse hükmün vergilemede ***adalet ilkesi*** ile ***müdahale ilkesine*** de gönderme yaptığı söylenebilir.

Kamu Hazinesi

Madde 231

Kanuni bir yetki olmadan ve kamu hizmeti dışında vergi koyulmaz.

Derhal ve doğrudan dini hizmetlere tahsis edilen kiliseler, gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden muaftır.

Öncelikle hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca kiliselere vergisel ayrıcalık getiren hüküm diğer dini ibadet alanlarını dikkate almadığı için vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Geçiş Hükümleri

Madde 262

Vergi ve katkı ödemelerinin oluşturulması, değiştirilmesi ve kaldırılması Yasama Meclisi tarafından onaylanır.

Vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

El Salvador Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,863'tür.

4. Guatemala Cumhuriyeti

22 Kasım 1824 tarihinde Orta Amerika'da bir ilk olan Federal Orta Amerika Anayasası kabul edilmiş ve o dönemde bu federasyonun bir eyaleti olan Guatemala da 11 Ekim 1825 tarihinde kendi anayasasını yürürlüğe koymuştur. 1838 yılında Federal Orta Amerika Cumhuriyeti dağılmış ve Guatemala 1847 yılında bağımsız üniter bir ülke haline gelmiştir. Tarihinde pek çok anayasası olan ülkenin mevcut Anayasası 14 Ocak 1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa'nın 37, 73, 88, 100, 239 ve 243. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer verilmiştir.

Bireysel Haklar

Madde 37

Dini bir kuruma ait varlıklardan dini, eğitim ve sosyal yardım amacıyla kullanılanları vergiden muaf tutulur.

Hüküm, vergilemede hiçbir şekilde ayrımcılığa yer olmadığını vurgulayan ***genellik ilkesine*** ters bir durum oluşturmakta ve dini kurumların sayılan faaliyetlerini vergi dışı bırakmaktadır.

Eğitim

Madde 73

Özel okullar, kültürel merkezler olarak tüm vergilerden muaf tutulur.

Ülkedeki eğitim faaliyetlerinin özel okullar üzerinden teşvik edilmesini düzenleyen hüküm, hem vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmakta hem de vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Ayrıca özel okulların piyasa mantığı ile çalışması ve sadece bedelini ödeyenlere eğitim hizmeti sunması, bu imkanlardan yararlanma bakımından yüksek gelirlileri hedef almakta ve özel okulları vergi dışı tutan hüküm, ister istemez vergilemede ***adalet ilkesine*** aykırı bir düzenleme yapmış olmaktadır.

Üniversiteler

Madde 88

Üniversiteler herhangi bir istisna olmaksızın tüm vergilerden muaftır.

Üniversitelere, kültürel veya bilimsel kurumlara yapılan bağışlar vergiden indirilir.

Üniversitelerin her türlü vergilerden muaf tutulmasını sağlayan hüküm, özel üniversiteler üzerinden değerlendirildiğinde teşvik sağlama özelliği taşımakta ve ***müdahale ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca vergilemede ***genellik ilkesini*** esneten hüküm, mükelleflerin üniversitelere yaptıkları bağışları indirim konusu yapmalarını sağlamakta ve vergilemede ***tarafsızlık ilkesini*** yıpratmaktadır.

Sağlık, Güvenlik ve Sosyal Yardım

Madde 100

Guatemala Sosyal Güvenlik Kurumunun sahip olduğu tüm varlıkları ve yaptığı tüm faaliyetleri vergiden muaftır.

Sosyal güvenlik hizmetlerinin teşvik edilmesini sağlayan hüküm, hem vergilemede müdahale ilkesine gönderme yapmakta hem de getirdiği muaflık sayesinde vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir.

Mali Rejim

Madde 239

Devletin ihtiyaçları ile eşitlikçi ve vergisel adalete uygun olarak olağan ve olağanüstü vergiler hakkında karar vermek Cumhuriyet Kongresinin münhasır yetkileri arasındadır. Buna göre toplanacak vergi matrahı, vergiyi doğuran olay, muafiyetler, vergi mükellefiyeti ve birleşik sorumluluk, verginin türü, vergi ile ilgili indirimler, kesintiler ve ücretler, vergi ihlalleri ve yaptırımları konusunda münhasır karar verme yetkisi Kongreye aittir. Vergi hasılatının esaslarını düzenleyen yasal normlarla çelişen veya bunların çarpıtan ve de hiyerarşik olarak kanunun altında olan hükümler geçersizdir.

Cumhuriyet Kongresi'nin olağan ve olağanüstü vergiler koyma yetkisini düzenleyen hüküm, yetki kullanımında uyulması gereken kuralllı ortaya koymaktadır. Özetlemek gerekirse bunlar; vergiyi doğuran olay, muafiyetler, mükellefiyet ve sorumluluk, matrah ve vergi türleri, vergi indirimleri, vergi ihlalleri ve bunlara uygulanacak yaptırımlar şeklindedir. Hükmün genel mahiyeti vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile ilişkilidir.

Mali Rejim

Madde 243

Vergileme sistemi adil ve eşitlikçi olmalıdır. Bu amaç için vergi kanunları ödeme gücü ilkesine dayanır.

Müsadere etkisi gösteren vergiler ile çifte vergiler yasaktır.

Hüküm açıkça vergi sisteminin ***adalet ilkesine*** uygun olması gerektiğini belirtmekte ve ***kanun önünde eşitlik ilkesini*** de ön plana çıkarmaktadır. Ödeme gücüne göre vergilemenin önemine değinen hüküm, vergilemede ***adalet ilkesine*** tekrardan gönderme yapmakta ve açıkça ***çifte vergilemenin engellenmesi ilkesini*** ortaya koymaktadır. Verginin esas ve birincil amacına uygun olarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kullanılması verginin bir zulüm/müsadere aracı haline gelmesini gerektirmediği hakikatinden yola çıkan son ifade aynı zamanda vergilemede ***ölçülülük ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Guatemala Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,052'dir.

5. Haiti Cumhuriyeti

ABD ve Fransa anayasalarını model alan Haiti Anayasası, 20 Haziran 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Mevcut 2012 Anayasası Haiti'nin tarihi boyunca kullandığı yirmi üçüncü anayasasıdır. Haiti üniter yapılı bir ülkedir ve vergilerle ilgili hükümler Anayasası'nın 52, 218 ve 219. maddelerinde düzenlenmiştir.

Vatandaşın Ödevleri

Madde 52/1

Yurttaşlık görevleri yurttaşın bir bütün olarak devlete ve ülkeye karşı ahlaki, politik, sosyal ve ekonomik yükümlülükleridir. Vergileri ödemek bu yükümlülükler arasında sayılmaktadır.

Vergi ödemenin vatandaşlık görevlerinden biri olduğunu belirten hüküm, vergi ödeme bakımından vatandaşlar arasında bir ayrım yapmaksızın tüm vatandaşları hedef aldığından vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ancak yurttaşlığın temel kriter sayılması anılan ilkenin esnetilmesine yol açmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 218

Devlet faydasına bir vergi ancak kanunla oluşturulur. Bölgesel toplulukların onayı olmaksızın belediye, komünal bölge veya teşkilat [merkezi] herhangi bir yükümlülük veya ücret oluşturulamaz.

Vergilerin kanunla düzenleneceğini belirten hüküm, kısmen vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Zira yapılan atfın tam olma özelliği taşıması için verginin sadece konulmasını değil, değiştirilip kaldırılmasının da kanunla düzenleneceğinin belirtilmesi gerekir. Devlet faydasına alınacak verginin tüm kamusal harcamaları ifade edebileceği kabul edildiğinde hükmün, ***verginin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olma ilkesine*** gönderme yaptığı söylenebilir.

Kamu Maliyesi

Madde 219

Tercihli vergi rejimi oluşturulmaz.

Vergi muafiyetleri, oran artırımları, vergi indirimleri veya vergilerin uygulamadan kaldırılması ancak kanunla yapılır.

Vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapan hüküm, vergisel bakımdan ayrıcalıklı muamelelerin oluşturulmasını engellemekte ve vergisel düzenlemelerin sadece kanunla yapılacağı vurgusunda bulunarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır.

Haiti Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,875'dir.

6. Honduras Cumhuriyeti

Eski bir İspanya sömürgesi olan ülke, 1821 yılında bağımsızlığını kazanmış lakin ülke sonrasında iki yüz elli yıl boyunca askeri cuntalar tarafından yönetilmiştir. Honduras'ta sivil yönetim 1982 yılında hükümeti devralmış ve Honduras Anayasası, 20 Ocak 1982 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip olan ülkenin Anayasası'nın 31, 109, 161, 164, 205, 351 ve 359. maddeleri vergilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır.

Yabancılar

Madde 31

Yabancılar da, Honduraslıların tabi olduğu genel nitelikteki düzenlemelere ve vergilere tabidir.

Hüküm ülke halkı için geçerli olan genel düzenlemeler ve vergiler hakkında herhangi bir ayrım yapılmadığını ortaya koymakta ve ülkedeki yabancıların da vergilemeye tabi olduğunu belirterek vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Bireysel Haklar

Madde 109

Vergiler müsadere etkisi göstermez.

Hiç kimse Ulusal Kongre tarafından usulüne göre düzenlenmemiş bir vergi veya başka bir yükümlülüğü ödemeye zorlanmaz.

Bireysel haklar bakımından vergilerin hiçbir zaman "el koyma" etkisine yol açmayacağını belirten hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu vurgulayarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmakta ve yasama organı kararı dışında düzenlenen yükümlülüklerin ödenmemesi için güçlü bir motivasyon oluşturmaktadır. Verginin müsadere etkisi göstermemesi aynı zamanda verginin ***ölçülülük ilkesine*** uygun olarak alınması gerektiğini ifade eder.

Eğitim ve Kültür

Madde 161

Ulusal Özerk Üniversiteler tüm vergi ve katkı ödemelerinden muaftır.

Eğitim ve öğretim alanında faaliyet gösteren üniversiteler için vergisel ayrıcalık düzenleyen hüküm, bir yandan vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte diğer yandan da sağladığı teşvik sayesinde vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanımını ortaya koymaktadır.

Eğitim ve Kültür

Madde 164

İlkokul öğretmelerinin aldıkları maaş ve emeklilikte emekli maaşı olarak alacakları miktarlar her türlü vergiden muaftır.

Honduras'ta öğretmenler eğitim neferi olarak görülmekte ve aldıkları ücretler gerek çalışırlarken gerekse de emekli olduklarında vergiden muaf tutulmaktadır. Dolayısıyla öğretmenlere yüklenen misyona bağlı olarak maaşlarının vergi dışı bırakılması, vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnemesine sebeptir. İlkokul dışındaki eğitim kademelerinde görevli eğitimcilerin bu hükümden istifade edememesi ve ücretler konusunda bir hükme yer vermemesi dolayısıyla ***adalet ilkesinin*** kısmen de olsa esnetilmiş olduğunu göstermektedir.

Hükümetin Organları

Madde 205

Vergi ve diğer kamusal ödemeleri koymak Ulusal Kongrenin yetkileri arasında sayılmaktadır.

Ulusal vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ancak verginin kaldırılması ve değiştirilmesi hususlarına değinmemesi ilkeye yapılan göndermeyi kısmi hale getirmiştir.

Mali Rejim

Madde 351

Vergi sistemi mükellefin ekonomik kapasitesine uygun olarak yasallık, orantılılık, genellik ve eşitlik ilkelerine göre yönetilir.

Dikkat edilecek olursa hüküm, ödeme gücü göndermesi ile ***adalet ilkesine*** ve sonrasında da doğrudan doğruya ***yasallık ilkesine***, ***genellik ilkesine*** ve ***kanun önünde eşitlik ilkesine*** atıf yapmakta ve ülkedeki mali rejimin normatif esaslarını ortaya koymaktadır.

Kamusal Varlık/Servet

Madde 359

Kamusal vergileme, harcama ve borçluluk kanuna uygun olarak ülke milli gelirine orantılı olarak sürdürülür.

Vergileme bakımından kanuna vurgu yapan hüküm, böylelikle vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca vergilemenin ülke milli geliri ile orantılı olarak yapılmasına değinen hüküm, vasıtalı da olsa vergilemede ***esneklik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Honduras Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 8,684'tür.

7. Jamaika

Jamaika 1962 yılında ülke Birleşik Krallıktan bağımsızlığını sağlamış ve Kraliçe 2. Elizabeth ülkeye kendi anayasasını yapma yetkisi vermiştir. Aynı yıl ülke kendi anayasasını hazırlayarak yürürlüğe sokmuştur. Jamaika Anayasasında bölümler yer almamakta ve sadece maddeler numaralandırılmaktadır. Jamaika Anayasası kendi siyasi yapısına göre düzenlenmiş olmakla birlikte Malta ve Botsvana anayasalarına oldukça benzer görünmektedir.

Kanun Tasarılarının Girişi

Madde 55/3

Bir bakan tarafından imzalanmış Genel Vali önerisi olmaksızın Temsilciler Meclisi aşağıdaki konularda süreç işletemez:

[…]

Verginin koyulması veya arttırılması, Jamaika'nın gelirlerine veya diğer fonları üzerinden ücret alınması veya ücretin arttırılması, azaltılması dışında herhangi bir yükümlülüğün arttırılması.

Vergileme yetkisinin kullanımını düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Ayrıca bir şekilde yürütme organını vurgulayan hüküm, vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun kullanılabileceğine dair göndermede bulunduğu da söylenebilir.

Madde 55/4

Senato aşağıdaki tasarılarda süreç işletemez:
Temsilciler Meclisi'nden gönderilenler hariç Senato, bir verginin konulması, var olan bir verginin değiştirilmesi veya kaldırılması hususlarındaki tasarıları görüşemez.

Yukarıdaki hükümde olduğu gibi bu hüküm de vergileme yetkisinin kullanımını düzenlemekte ve vergiler hususundaki esas yetkinin çift kanatlı yasama meclisinde Temsilciler Meclisi'ne ait olduğunu ortaya koymaktadır. Hükmün genel mahiyeti vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile alakalıdır.

Jamaika Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,687'dir.

8. Kanada Dominyonu

Kanada dünyanın en eski anayasal demokrasilerinden biridir. 1867 İngiliz Kuzey Amerika Yasası, illerin bir federasyon olarak İngiliz Uluslar Topluluğunun bağımsız bir ülkesi olarak Kanada Dominyonu'nu kurmuştur. 1867 Yasası uzun süre ülke anayasası olarak kullanılmış ve 1982 yılında onaylanan mevcut Anayasa bu yasanın yerini almıştır. Kanada Anayasası'nın 36, 53, 92 ve 125. maddeleri vergilerle ilgili düzenlemelere yer vermiştir.

Dengeleme ve Bölgesel Eşitsizlikler

Madde 36/2

Parlamento ve Kanada hükümeti, eyalet hükümetlerinin kamu hizmetini makul seviyede yerine getirmelerine imkan veren yeterli gelire sahip olmalarını garanti edecek eşit ödemeler yapmayı taahhüt eder.

Hüküm ülkedeki mali tevzin bakımından getirilecek düzenlemeler için hukuki zemin oluşturmakta ve Hükümetin bölgesel eşitsizlikleri dengelemek için Parlamentodan alacağı yetkiye bağlı olarak eyaletlere gelir aktarımı yapabileceğini düzenlemektedir. Amacın eyaletler arası dengesizliklerin giderilmesi olması vergilerin ***müdahale ilkesi*** kapsamında kullanıldığını göstermektedir. Ayrıca yetkilendirmenin yasama organı tarafından yapılacak olması vergilemede ***yasallık ilkesine*** bağlı kalındığına işarettir.

Tahsisat ve Vergi Kanunları

Madde 53

Vergi veya parasal yükümlülük koyacak kanun tasarılarının Avam Kamarası'ndan gelmesi gerekir.

Vergi kanunlarının oluşum sürecine dair hiyerarşik sıralamayı düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Özel Eyalet Mevzuat Konuları

Madde 92

Her eyalette yasama organı eyaletin amaçları doğrultusunda gelirlerin arttırılması için doğrudan vergilendirme konusunda kanun çıkarabilir.

Vergileme yetkisinin eyaletler düzeyinde kullanımını düzenleyen hüküm vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ülkenin federal yapılı olması ve dolayısıyla mali federalizm kurallarının geçerli olması söz konusu hükmün var olan yasallık ilkesini esnetmesi şeklinde değil, aksine güçlendirmesi olarak değerlendirilmelidir. "Eyalet amaçları" ifadesi de alt yönetim birimi düzeyinde ***vergilerin kamu hizmetlerinin genel karşılığı olduğu ilkesini*** hatırlatmaktadır. Hükümde geçen amaçlar doğrultusunda gelirlerin arttırılması ise vergilemenin esnek ve ihtiyaca göre kullanılmasına imkan vermekte ve dolaylı olarak vergilemede ***yeterlilik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Madde 92A/4

Her eyalet, yenilebilir olmayan doğal kaynakları ve ormancılık kaynakları ile elektrik enerjisi üretim faaliyetlerini dikkate alarak, vergi sistemi aracılığıyla para toplamak için kanun yapabilir.

Eyaletlerin vergileme yetkilerini düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca hüküm, sıraladığı faaliyetleri dikkate alan bir vergilemeye dikkat çekmekte ve bu faaliyet alanlarına adeta pozitif ayrımcılık yapılmasını ima ederek hem vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmekte hem de vergilerin birer teşvik aracı olarak vergilemede ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanılabileceğini belirtmektedir. Yenilebilir olmayan doğal kaynakların kullanılarak popülist politikalarla ekonominin çeşitli olumsuzluklara yakalanma riskini bertaraf etmek isteyen hüküm, vergilerin kamusal ihtiyaçlara göre toplanmasını belirtmekte ve vergilemede ***yeterlilik ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Kamusal Arazilerin Muafiyeti

Madde 125

Kanada veya herhangi bir eyaletine ait olan hiçbir arazi veya mülk vergilerden sorumlu değildir.

Kamusal arazileri vergi dışında tutan hüküm, ilk bakışta vergilemede ***genellik ilkesine*** aykırı bir düzenleme yapıyor gibi görünmektedir. Oysa vergilerin esasta bireyler ve onların sahip oldukları iktisadi değerleri hedef alıyor olması dikkate alındığında bu türden bir değerlendirmenin hatalı olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Kanada Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 4,666'dır.

9. Kosta Rika Cumhuriyeti

1948 yılında sona eren iç savaşın ardından hazırlanan anayasa metni Kosta Rika Anayasa Meclisi tarafından 7 Kasım 1949 tarihinde onaylanarak yürürlüğe girmiştir. 1871 Anayasasının yerine geçen bu Anayasa, ülkenin Japonya'dan sonra ordusunu kaldıran ülke olmasıyla dikkat çekmiştir. Kosta Rika üniter yapılı bir ülkedir. Anayasası'nın 105, 121 ve 123. maddeleri vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Yasama Meclisinin Örgütlenmesi

Madde 105

Bütçe, vergi, mali, parasal, kredi, emeklilik, güvenlik, borçlanma, sözleşme veya idari yapıyla ilgili kanunlar için referandum yapılmaz.

Başlığına bakıldığında hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Vergilerle ilgili hususların referandumla görüşülememesi eşyanın tabiatı gereği oldukça uygundur. Çünkü vergilere mükellef kılınan seçmenlerin referandumda olumsuz yönde oy kullanarak kendilerine yüklenecek vergileri reddetmeleri oldukça yüksek ihtimali olan rasyonel bir tercihtir.

Yasama Meclisinin Nitelikleri

Madde 121

Vergi ve diğer katkıların oluşturulması ve belediyeleri bu konuda yetkilendirmek Ulusal Meclisin görevleri arasında sayılmaktadır.

Vergileme yetkisinin kullanımını ve vergiler için yerel yönetim birimlerinin görevlendirilmesini düzenleyen hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Kanunların Oluşumu

Madde 123

Bütçe, vergi, mali meseleler, sözleşme veya borçlanma ile ilgili kanun tasarıları referanduma konu edilmez.

Anayasa'nın 105. maddesinde vergi kanunları için düzenlenen hüküm, bu kez kanun tasarıları için düzenlenmekte ve vergileme yetkisinin yasama organında olduğu ima edilmektedir. Tahmin edileceği üzere hükmün genel içeriği vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile ilgilidir.

Kosta Rika Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,758'dir.

10. Küba Cumhuriyeti

Eskiden İspanya sömürgesi olan ülke, 20 Mayıs 1902 tarihinde bağımsızlığını ilan etmiştir. 1933-1959 yılları arasında F. Batista tarafından askeri diktatörlükle yönetilen Küba, liderliğini F. Castro'nun üstlendiği 26 Temmuz Hareketi ile isyana başlamış ve isyan, 1 Ocak 1959 tarihinde sosyalist devrim ile sonuçlanmıştır. Devrim sonrası dönemde ülke anayasası olmadan yönetilmiştir. Ardından Sovyet Anayasası model alınarak hazırlanan anayasa taslağı 15 Şubat 1976 tarihinde yapılan referandumla kabul edilmiş ve 24 Şubat 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 14 Temmuz 2018 tarihinde yeni bir anayasa metni hazırlanmış ve bu metin 10 Nisan 2019 tarihinde yürürlüğe girerek mevcut Anayasa haline gelmiştir. Üniter yönetim yapısına sahip olan Küba'nın vergilerle ilgili tek hükmü Anayasası'nın 108. maddelerinde düzenlenmiştir.

Halk Gücü Milli Meclisi ve Devlet Konseyi

Madde 108

Vergi koymak, vergiyi değiştirmek veya kaldırmak Ulusal Halk Gücü Meclisi'nin görevleri arasındadır.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu ortaya koyan hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Küba Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

11. Birleşik Meksika Devletleri

5 Şubat 1917 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa ülkeyi anayasal başkanlık cumhuriyeti olarak tanımlamaktadır. Adından da anlaşılacağı üzere Meksika federal yapılı bir ülkedir. Ülke otuz bir eyalet ve bir federal bölgeden oluşmaktadır. Federal yönetimle eyaletler arasındaki ilişkileri düzenleyen mevcut Anayasa'nın 28, 36, 72, 73, 115, 117, 118 ve 131. maddeleri vergilerle ilgili hükümleri düzenlemiştir.

İnsan Hakları ve Garantiler

Madde 28

Birleşik Meksika Devletleri'nde tüm monopoller, monopol uygulamaları, eyalet monopolleri ve vergi muafiyetleri yasaktır.

Hüküm herhangi bir ayrım yapmaksızın vergilemede muafiyet müessesesini yasaklamakta ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Meksika Vatandaşları

Madde 36

Meksika vatandaşları ilgili vergi dairelerine kaydolma ve mülkleriyle ve işlerine ait bildirimde bulunma sorumluluğundadır.

Hükümde geçen "vatandaşlar" ifadesi, kişiler arasında herhangi bir ayrım yapılmadığını göstermekte ve vergileme bakımından getirdiği sorumluluklar sayesinde vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hükmün sadece vatandaşlarla ilgili düzenleme yapıyor olması, ülkedeki yabancılar için bu türden sorumluluklar olmadığı anlamına gelmemektedir. Yabancılarla ilgili vergisel sorumluluklar kanunlarla düzenlenmektedir. Bu çalışma özel olarak sadece anayasaları ele aldığı için kanuni düzenlemelerin içeriğiyle ilgilenilmemektedir.

Kanunların Yürürlüğe Girmesi

Madde 72/h

Senato ve Temsilciler Meclisi kanun teklifinde bulunabilir. Ancak vergilerle ilgili kanun teklifleri öncelikle Temsilciler Meclisi'nde tartışılmalıdır.

Vergileme yetkisinin yasama organında olduğunu belirten hüküm, yetki kullanımı bakımından hiyerarşik düzenleme yapmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Diğer uygulamalara benzer şekilde Temsilciler Meclisinde üye sayısının Senato üye sayısının çok üzerinde olması buradaki hükmün temsil olmadan vergileme olmaz ilkesini güçlendirdiği şeklinde değerlendirilebilir. Dolayısıyla kongrenin teşmil şekli dikkate alındığında vergi kanunlarında önceliğine verilmiş olması dolaylı olarak müdahale ilkesine de göndermede bulunduğunu göstermektedir.

Kongrenin Yetkileri

Madde 73/7

Kongre ulusal bütçenin finansmanı için vergi koyma ve toplama yetkisine sahiptir.

Hüküm vergileme yetkisinin adresini göstermekte ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Kongrenin Yetkileri

Madde 73/29

Kongre'nin vergi koyabileceği ve toplayabilecekleri arasında; dış ticaret, doğal kaynakların kullanılması ve işletilmesi, kredi kurumları ve sigorta şirketleri, imtiyaz sahipleri veya hükümet tarafından sağlanan kamu hizmetleri yer almaktadır. Ayrıca şunların üzerinden de özel vergiler koyup toplayabilir: Elektrik enerjisi, kesilmiş tütünün üretimi ve tüketimi, petrolden elde edilen benzin ve diğer ürünler, kibrit, maguey suyu ve onun ürünleri, orman işletmeciliği, bira üretimi ve tüketimi.

Eyaletler özel olarak toplanan vergilerden belli bir yüzde alırlar.

Hüküm vergileme yetkisinin yasama organı tarafından kullanımını ayrıntılı olarak düzenlemekte ve sayılan alanlardan elde edilen hasılatın ülkede var olan mali tevzin kurallarına bağlı olarak eyaletler arasından bölüşümünü düzenlemektedir. Hükmün genel olarak yetki kullanımını düzenlemesi vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme niteliğindedir.

Meksika Eyaletleri ve Federal Bölge

Madde 115/4

Belediye gelirleri, eyalet kanunlarıyla belirlenen vergi ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. Gelirleri emlak vergisinden, eyalet yasamaları tarafından yıllık olarak sağlanan federal katkılardan ve gerçekleştirdikleri kamu hizmetlerinden topladıklarından oluşmaktadır.

Federal kanunlarla emlaklara vergi muafiyeti getirilemez. Sadece federal, eyalet ve belediye hükümetlerine ait varlıklar emlak vergisinden muaf tutulabilir.

Belediye Konseyleri vergi, oran, yükümlülük ve ücretlerle ilgili tekliflerini eyalet yasama organlarına sunarlar. Eyalet yasamaları belediye konseylerinin gelir kanununu onaylar ve kamu hesaplarını gözden geçirir.

Hükmün ilk bölümünde yerel yönetim birimi olan belediyelere ait gelirlerin eyaletler tarafından düzenlenen vergi kanunlarıyla belirlendiği ortaya konulmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Hükmün ikinci bölümünde eyaletler tarafından yapılan düzenlemelere ulusal kanunlarla sınırlama getirilemeyeceği belirtilmekte ve böylelikle mali federalizm vurgulanmaktadır. Ayrıca kamu kurumlarına ait varlıkların emlak vergisinden

muaf tutulmaları ***genellik ilkesini*** esnettiği şeklinde yorumlanmalıdır. Hükmün son bölümünde ise belediyelerin vergilere ait belli hususlardaki tekliflerini eyalet yasamasına sunacakları belirtilmekte ve eyaletler düzeyinde vergilemede ***yasallık ilkesine*** tekrardan gönderme yapılmaktadır.

Meksika Eyaletleri ve Federal Bölge

Madde 117

Eyaletler hiçbir durumda kendi topraklarından geçen mallar ve kişiler üzerine yol vergisi koyamaz. Yabancı malların topraklarına girişlerine ve çıkışlarına dolaylı veya dolaysız olarak engel olamaz veya bunların üzerine vergi koyamaz. Yerel geleneklere göre yerli veya yabancı ürünlerden bir vergi veya harç alındığı zaman bu ürünlerin dolaşımı ve tüketimi üzerine vergi konulamaz. Birlik Kongresi'nin onayladığı vergi dışında tütün yapraklarının üretimi, saklanması veya satışı üzerine vergi koyamaz.

Eyaletler arası serbest ticaret ve serbest dolaşım hususuna dikkat çeken hüküm, belirttiği hususlardaki vergiler için eyaletlere verilen vergileme yetkisini sınırlandırmakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Meksika Eyaletleri ve Federal Bölge

Madde 118

Eyaletler Birlik Kongresi'nin onayı olmadan tonaj vergilerini ve diğer liman vergilerini, ithalat veya ihracat ile ilgili vergileri koyamazlar.

Eyaletlerin sahip oldukları vergileme yetkilerini hatırlatan hüküm, eyaletlerin Birlik Kongresi onayı olmaksızın belirlenen hususlarda düzenleme yapamayacaklarını belirtmekte ve var olan "mali federalizmi" esneterek vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Genel Hususlar

Madde 131

Sadece Federal Hükümet ithalat-ihracatı ve ulusal topraklarda transit geçen malları vergilendirebilir.

Dış ticaret ve eyaletler arası mal ticaretinin vergilendirilmesi hususundaki yetki kullanımını sadece Federal Hükümete veren hüküm, bir yandan vergilerin ***müdahale ilkesine*** bağlı olarak kullanılabileceğini ortaya koymakta diğer yandan da eyaletler arasında oluşması muhtemel vergi rekabetini engelleyerek vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Meksika Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,080'dir.

12. Nikaragua Cumhuriyeti

1 Ocak 1987 tarihinde kabul edilen ülke Anayasası, sosyalist Sandinista rejiminin kurumsallaşmasına zemin hazırlamış ve ülke tarihinin dokuzuncu anayasası olmuştur. Nikaragua üniter yapılı bir ülkedir ve ülke Anayasası'nın 114, 115 ve 125. maddeleri vergilerle ilgili temel hükümleri düzenlemiştir.

Kamu Maliyesi Üzerine

Madde 114

Ulusal Meclis vergi koyma, vergiyi onaylama, değiştirme veya kaldırma yetkisine sahiptir. Vergi sistemi servet ve gelir dağılımını dikkate almalıdır.

Müsadere niteliğindeki mali yükümlülüklerin getirilmesi yasaktır.

İnsanların tarafından tüketilen ilaçlar, aşılar, serumlar, ortopedi, protez ürünler ve bunların üretimi için gerekli olan malzemeler her türlü vergiden muaftır.

Hükmün ilk bölümünde vergileme yetkisinin yasama organında olduğu belirtilmekte ve ***yasallık ilkesine*** gönderme yapılmaktadır. Ayrıca bu bölümde geçen "servet ve gelir dağılımı" hatırlatması vergilemede ***adalet ilkesine*** uygun davranılması gerektiğini ima etmektedir. Hükmün ikinci bölümünde vergilerin yasa dışı yollarla "el koyma" aracı olamayacağı belirtilmekte ve vergilemede ***yasallık*** ve ***ölçülülük ilkelerine*** gönderme yapılmaktadır.

Kamu Maliyesi Üzerine

Madde 115

Vergiler vergi yükünü, vergi çeşidini ve mükelleflere sağlanan garantilerin yer aldığı bir kanunla koyulur. Devlet, mükellefleri kanunla belirlenmemiş bir vergiyi ödemeye zorlamaz.

Hüküm "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını çok açık şekilde ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Eğitim ve Kültür

Madde 125

Üniversiteler ve üstün teknik eğitim merkezleri yasalara uygun olarak akademik, mali, organik ve idari özerkliğe sahiptir. Bunlar ülkedeki her türlü vergi ve katkı ödemesinden muaftır.

Üniversiteler ve teknik eğitim merkezlerinin mali özerkliklerini belirten hüküm, bu kurumları vergileme sağasının dışına çıkarmakta ve vergilemede ***genellik ilkesine*** aykırı bir düzenleme yapmaktadır. Ayrıca hükmün genel mahiyetinin

teşvik sağlamak amacıyla getirilmesi de vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanıldığını göstermektedir.

Nikaragua Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,972'dir.

13. Panama Cumhuriyeti

Ülke tarihinin dördüncü anayasası olma özelliği gösteren mevcut Anayasa, 11 Ekim 1972 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1978, 1983, 1994 ve en son 2004 yıllarında kısmen değişiklik yapılan Anayasa, ülkeyi üniter demokratik bir cumhuriyet olarak tanımlamıştır. Mevcut Anayasa'nın 40, 52, 159, 201, 242, 245 ve 246. maddeleri vergilerle ait düzenlemelere yer vermiştir.

Bireysel ve Sosyal Hak ve Ödevler

Madde 40

Serbest meslekler, zanaat ve sanatların icrası için herhangi bir vergi oluşturulmaz.

Hüküm bazı meslek ve faaliyet konularını vergileme sahasının dışına çıkarmakta ve böylelikle vergilemede ***genellik ilkesini*** esnetmektedir. Eğer istenilen bu meslek ve faaliyetlere teşvik sağlanmasıysa bu durumda hükmün sosyo-ekonomik hayatı düzenlemek için vergilerin kullanımına işaret ettiği ve ***müdahale ilkesine*** gönderme yaptığı da söylenebilir.

Bireysel ve Sosyal Hak ve Ödevler

Madde 52

Hiç kimse yasal olarak oluşturulmamış ve kanunda tahsilat yöntemi belirlenmemiş bir vergi veya yükümlülüğü ödemeye zorlanmaz.

Hükümde geçen "hiç kimse" ifadesi tersinden okunduğundan "herkesi" kapsamakta ve vergilemede ***genellik ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hüküm "kanunsuz vergileme olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapılmaktadır.

Ulusal Meclis

Madde 159

Vergi, harç ve diğer gelirlerin oluşturulması Ulusal Meclisin görevleri arasında sayılmaktadır.

Hüküm, vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğunu ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Yargı Organı

Madde 201

Mahkeme işleriyle ilgili kağıtlar vergiden muaftır.

Adalet sağlama amacıyla var edilen mahkemelerin kişilere sağladığı hizmetlerin vergi dışı tutulması vergilemede ***genellik ilkesinin*** esnetilmesi anlamına gelir. Normalde mahkeme işleri, kişilere özel fayda sağlayan kamu hizmeti olma özelliğindedir ve bu hizmetlerde kullanılan kağıtlardan vergi alınması mümkündür. Anayasanın bu yönlü bir düzenleme yapmasının nedeni adalet sağlamanın cesaretlendirilmesi olabilir. Hal böyleyse hükmün zımnen vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile de ilişkilendirilmesi mümkündür.

Belediye Sistemi

Madde 242

Belediye Konseyleri kanunla kendisine verilen diğer görevlere zarar vermeksizin aşağıdaki belediye kararlarını değiştirebilir, uygulamadan kaldırabilir veya uygulamaya koyabilir:

[…]

5. Kanuna uygun olarak vergi, harç, katkı payı ve ücretlerin onaylanması ve kaldırılması.

[…]

Belediyenin mali yetkilerini ele alan hüküm, kanuna uygun olmak şartıyla vergileri, harçları, ücretleri ve diğer yükümlülükleri onaylama ve kaldırma yetkilerinin kullanımını düzenlemektedir. Hükümde geçen "kanun" vurgusu vergilemede ***yasallık ilkesi*** ile ilişkilidir.

Madde 245

Belediye vergileri belediye sınırları dışında etkisi olmayan vergilerdir, ancak bununla ilgili istisnalar, yani bunların belediye sınırları dışında uygulanması kanunla kurulur. Bu temelde ulusal gelir ve harcamalarla belediye gelir ve harcamaları ayırımı kanunla belirlenir.

Belediyelerin vergilere ait yetkilerini düzenleyen hüküm, yetki alanının belediye sınırları olduğunu belirtmekte ve belediye sınırlarını aşan mali düzenlemelerin kanunla düzenleneceğini vurgulayarak vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Madde 246

Belediye gelirleri önceki maddeye uygun olarak aşağıdaki kaynaklardan sağlanır:

Kamusal arazilerden, mülklerden veya Belediye değerlerinden sağlanan gelirler.

Mal ve hizmet kullanımından alınan ücretler.

Halka açık faaliyetler üzerinden alınan harçlar.

Alkollü içki satışı üzerinden alınan vergiler.

[…]

Bu hükümde de belediyelere ait gelir kaynakları tek tek sayılmakta ve var olan mali tevzin kurallarına yönelik düzenleme yapılmaktadır.

Belediye Sistemi

Madde 248

Devlet belediye vergileri, harçları veya yükümlülüklerine muafiyetler getirmez. Belediye vergilerine yönelik muafiyetler sadece belediyeler tarafından ve Belediye Meclis Kararı ile verilebilir.

Yerel yönetim birimi olan belediyelerin vergileme yetkisini kullanımını düzenleyen hüküm, belediye vergileri ile ilgili muafiyetlerin sadece belediyeler tarafından verileceğini belirtmekte ve hem vergilemede ***yasallık*** hem de ***genellik ilkelerinin*** esnemesine sebep olmaktadır.

Devletin Mülkiyet ve Hakları

Madde 264

Kanuna dayalı olarak, vergi mükelleflerine yüklenilen tüm vergiler, mümkün olduğu ölçüde, ekonomik kapasite ile doğru orantılı olarak, yerli üretimi koruyacak ve kamu fonlarının yeterince toplanmasını sağlayacak şekilde olmalıdır.

Hükümde geçen "kanuna dayalı olarak" ifadesi, vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Ayrıca hüküm mükelleflere getirilen yükün ekonomik kapasiteleriyle orantılı olarak, yani ödeme güçlerine uygun olarak yüklenmesini vurgulamakta ve vergilemede ***adalet ilkesine*** göndermede bulunmaktadır. Hükümde geçen "yerli üretimin korunması" ifadesi ise vergilerin ***müdahale ilkesine*** uygun olarak kullanımını göstermekte ve kamu fonlarının yeterince toplanması vurgusu da vergilemede ***yeterlilik ilkesini*** ifade etmektedir.

Panama Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 5,389'dur.

F. Okyanusya Kıtası Ülkeleri

Pasifik Okyanusu'na dağılmış adaları içine alan ülkelerden ve Avustralya'dan oluşan kıta, Asya'nın güney ve güneydoğusunda Antarktika'nın kuzeyinde yer alır. Okyanusya esasen Avustralya, Melanezya, Polinezya ve Mikronezya olmak üzere dört ana bölümden oluşur. Dünya topraklarının yüzde 5,3'ünü oluşturan kıtanın nüfusu, yaklaşık 32 milyondur ve bu, dünya nüfusunun binde 47'sine denk gelir. Okyanusya'da bulunan ülkeler Birleşmiş Milletlere üye bağımsız ülkelerle siyasi açıdan ABD, Avustralya, Britanya, Fransa, Şili ve Yeni Zelanda'ya bağlı topraklardan oluşur. Ayrıca bu kıtada bulunan Hawaii, ABD'nin eyaletlerinden biri sayılır.

Okyanusya'nın diğer kıtalara göre tarihi oldukça yenidir. Kıta tarihinde sömürgeci konumda bulunan Avrupalı ülkelerin etkileri görülür. Günümüzde siyasi bağımsızlığına kavuşmuş olan on beş ülke vardır. Bu ülkelerin anayasaları incelendiğinde özellikle dört ülkenin anayasasında vergilerle ilgili hükümlere yer verildiği görülür. Bu ülkelerin satın alma gücü paritesi ile toplam gayri safi yurtiçi hasılaları dünya toplamının yüzde 2,436'ını oluşturmaktadır. Bu payın ülkeler arasındaki payı ise yüzde 0,609 olarak hesaplanmaktadır. Bu nüfus ve ülke sayısına göre diğer ülke gruplarına kıyasla makul bir orandır.

1. Avustralya Milletler Topluluğu

Avustralya Milletler Topluluğu, 1 Ocak 1901 tarihinde tek bir anayasa altında federal bir devlet olarak bir araya gelmiştir. Anayasal monarşi ve federal parlamenter sistem ile yönetilen ülkenin Anayasası 51, 53, 55 ve 114. maddelerinde vergilerle ilgili hükümlere yer vermiştir.

Parlamentonun Gücü

Madde 51

Parlamento vergilendirme konusunda eyaletler veya eyaletlerin bölümleri arasında ayrımcılık yapmamalıdır.

Vergileme yetkisinin yasama organı olan Parlamento'da olduğunu belli eden hüküm, vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır. Ayrıca vergilerin ayrımcılık yapılmadan kullanımını düzenleyen madde, böylelikle vergi rekabetini engellemekte ve bir anlamda vergilemede ***tarafsızlık ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Parlamentonun Gücü

Madde 53

Vergi yüklemekle ilgili önerilen kanun Senato'dan gelemez. Senato, hükümetin yıllık olağan hizmetlerini

gerçekleştirmek için vergi yükümlülüğü getiren kanun önerilerini değiştiremez.

Avustralya'da çift meclis sistemi uygulanmaktadır. Senato, Parlamento'nun alt kanadıdır. Avustralya'da vergi politikası, Hükümet tarafından şekillenir. Bu nedenle vergilerle ilgili kanun önerileri Senato'nun değil, Hükümetin inisiyatifindedir. Bu detaya girildiğinde hükmün zımnen vergilemede ***müdahale ilkesine*** gönderme yaptığı görülür. Ayrıca hükmün ***verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesine*** de gönderme yaptığı söylenebilir.

Parlamentonun Gücü

Madde 55

Vergilendirme yapan kanunlar sadece vergi yükümlüğü ile ilgili olmalı; başka hususlara yer vermemelidir. Vergilendirme yapan kanunlar sadece vergilendirme konusuyla ilgili olmalıdır. Gümrük vergileriyle ilgili kanunlar sadece gümrük vergileriyle ilgili olmalıdır. Özel tüketim vergisiyle ilgili kanunlar sadece özel tüketim vergileriyle ilgili olmalıdır.

Öncelikle hükümde geçen "kanun" vurgusu vergilemede ***yasallık ilkesine*** dair bir göndermedir. Lakin bunun ötesinde her bir vergi kanunu için tek tek uyarıda bulunan hüküm vergilemede ***sınırlılık (tahdit) ilkesini*** ortaya koymaktadır.

Eyaletler

Madde 114

Milletler Topluluğu Parlamentosu'nun onayı olmaksızın; ne bir eyalet Milletler Topluluğuna ait herhangi bir mülkün üzerine, ne de Milletler Topluluğu bir eyalete ait herhangi bir mülkün üzerine vergi koyabilir.

Hüküm vergileme yetkisinin sınırlarını ve kullanımını düzenlemekte ve "kanun" vurgusu ile vergilemede ***yasallık ilkesine*** gönderme yapmaktadır.

Avustralya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 3,012'dir.

2. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda anayasası tek bir dokümandan oluşmamaktadır. Bunun yerine önemli mevzuatlardan, bazı yasal belgelerden, mahkeme kararlarından oluşan teamül hukuktan ve sözleşmeler olarak bilinen anayasal uygulamalardan oluşmaktadır. 1986 yılında çıkan Anayasa Kanunu ile bazı önemli anayasal önemli hükümler tek bir belge altında toplanmıştır.

Parlamento Kontrolü ve Kamu Maliyesi

Madde 22

Monark (Crown) bir Parlamento Kanunu olmadan vergi koyamaz, kimseden borç para alamaz veya borç veremez, kamu parasını harcayamaz.

Hüküm "kanunsuz vergi olmaz" kuralını ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıfta bulunmaktadır. Yeni Zelanda meşruti monarşi ve parlamenter demokrasi ile yönetilmektedir. Ülkedeki mevcut Monark, II. Elizabeth'tir. Monark devlet başkanı görev ve yetkilerini kendisi tarafından atanan Genel Vali aracılığıyla sürdürür.

Yeni Zelanda Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 0,542'dir.

3. Endonezya Cumhuriyeti

18 Ağustos 1945 tarihinde yürürlüğe giren Anayasa, 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarında kısmen değiştirilmiştir. Üniter bir cumhuriyet olan ülkenin Anayasası, 22 ve 23. maddelerle vergilere dair düzenleme yapmıştır.

Bölgelerin Temsilciler Meclisi Konseyi

Madde 22/D

Bölgelerin Temsilciler Meclisi vergi ve devlet bütçesi ile kanunların uygulamasını izleyebilir veya kanunların oluşturulması sırasındaki tartışmalara katılabilir.

Yasama yetkisinin kullanımı ile ilgili olarak yerel meclislere vergi kanunları hakkında izleme görevi veren hüküm, vergileme yetkisinin kullanımını da düzenlemekte ve ***yasallık ilkesine*** zımnen gönderme yapmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 23/A

Devletin zorunlu doğasının gerekleri için salınacak tüm vergiler ve diğer yükümlülükler kanunla düzenlenir.

Vergilerin cebri birer ödeme aracı olduğunu ortaya koyan hüküm vergilerin kanunla sadece düzenleneceğini belirterek vergilemede yasallık ilkesine atıf yapmaktadır. Ayrıca devlet gerekliliklerin finansmanına vurgu yapması ***vergilerin kamu harcamalarının karşılığı olma ilkesine*** göndermede bulunmaktadır.

Endonezya Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 1,735'tir.

4. Bağımsız Papua Yeni Gine Devleti

15 Ağustos 1975 tarihinde Anayasa Meclisi tarafından kabul edilen Anayasa, 16 Eylül 1975 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Üniter monarşi ile yönetilen ülkenin Anayasası, 209, 210 ve 325. maddelerinde vergilerle ilgili düzenlemeler yapmıştır.

Kamu Maliyesi

Madde 209

Vergi koyma Parlamento tarafından çıkarılan bir kanunla düzenlenmelidir.

Vergileme yetkisinin Parlamento'ya ait olduğunu belirten hüküm, vergilerin sadece kanunla düzenleneceğini ortaya koymakta ve vergilemede ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır.

Kamu Maliyesi

Madde 210

Parlamento, Devlet Başkanı'nın önerisi ve Ulusal Yürütme Konseyi'nin tavsiyesi olmaksızın vergi koyamaz.

Parlamento'ya ait olan vergileme yetkisinin yürütme organından gelen teklifler sayesinde kullanılabileceğini ortaya koyan hüküm, ülke yönetiminin yürütme organına ait olduğunu ve vergilerin de bu yönetimin tercihlerine bağlı olarak kanunlaşacağını belirtmektedir. Hüküm vasıtalı olarak vergilemede ***müdahale ilkesi*** ile ilişkilidir. Milli ekonomi hakkında yürütme organının daha yüksek seviyede enformasyona sahip olduğu ön şart olarak kabul edildiğinde buradaki hükmün vergilemede ***yeterlilik ilkesine*** çok dolaylı yoldan yapılan bir gönderme olduğu görülecektir. Çünkü hükümet kamu harcamalarının maliyeti konusunda daha fazla enformasyona sahiptir ve gerekli olan gelir (vergi) seviyesi konusunda daha tutarlı tahminler yapar.

Mali Düzenlemeler

Madde 325

Ulusal hükümet ile Bougainville hükümeti arasındaki vergilendirme yetkisini düzenleyen maddedir.

Bougainville, Papua Yeni Gine'deki özerk bölgedir. 2019 yılında yapılan referandumla bağımsızlık talebini ortaya koyan bölge, halen Papua Yeni Gine'ye bağlıdır. Anayasa'nın 325. maddesi ulusal hükümetle bu özerk bölge yönetimi arasındaki vergileme yetkisini düzenlemekte ve kısmen de olsa yetki devrini kapsadığından vergilemede ***yasallık ilkesini*** esnetmektedir.

Papua Yeni Gine Anayasası'nın vergileme ilkeleri skoru; 2,044'tür.

V. Sonuç

Vergileme ilkeleri yöneten ve yönetilenlerin menfaatlerinin aynı paydada eşitlenmesi vasıtasıyla bir araya gelmelerini sağlayan ve ideal bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikleri belirten genel kurallar (düsturlar) bütünüdür. Esasen konu vergiler olduğunda vergilerin sınırlarını çizen böylesi kurallar, sistemin sağlıklı işletilebilmesi için hayati derecede önem taşır. Zira vergi, devletin sahip olduğu iktidar gücünün tecellisi olarak hukuki cebir altında mükelleflerin kişisel tasarruflarının aleyhine olacak şekilde zorla alınır. Haliyle oluşan bu cebri akımın ilkeler sayesinde idealize edilmesi, mükellef haklarının korunmasını sağlar. Kaldı ki, bu korumadan sadece ülke vatandaşları değil, aynı zamanda yabancılar da yararlanır. Bu, mükelleflerin hareketli olduğu ve ilişkilerin git gide entegre hale geldiği bir dünya için olması gereken sonuçtur. Esasen ilkeli vergilemeden de beklenen budur.

Tarih ve antropoloji, verginin nispeten küçük olan toplulukların zamanla büyüyerek veya bir araya gelerek belli bir yönetim disiplinine geçmesiyle ortaya çıktığını göstermektedir. Hatta bazı araştırmacılar yazının icadı ile vergileme arasında yakın bir ilişki olduğunu iddia etmektedir. Vergileme tarihinin derin geçmişi, vergileme ilkeleri bakımından da çeşitli katkılar sağlamaktadır. Kaldı ki, yaklaşık olarak iki bin dört yüz yıllık geçmişe dayanan ve birbirinden oldukça uzak toplumlarda vergiler için çeşitli prensiplerin ortaya konulduğu eserlerin bulunması da ayrı bir kanıttır. Ayrıca vergileme ilkelerinin çok daha eskilere gittiğini söylemek de mümkündür. Zira eski çağlarda yazılıp çeşitli nedenlerle yok olan metinlerin olduğu da bilinmektedir. Günümüzde uzmanlar bu metinlerin vergilere dair hükümler içermelerini oldukça yüksek bir ihtimal olarak görmektedir. Ne de olsa vergiler, sahip olduğu içerik bakımından toplumun hemen her döneminde hassasiyet gösterdiği hususlardan biri olma özelliği taşımaktadır.

Vergileme ilkeleri insanlığın ortaya koyduğu düşünsel bir mirastır. Devlet ve mükellefler arasındaki vergisel ilişkinin taşıması gereken özellikleri ortaya koyan akademik metinlerle bu özellikleri açıkça talep eden siyasi ve hukuki metinler, bu mirasın belgeleridir. Bu belgeler incelendiğinde farklı zaman ve farklı mekanlarda ve ayrıca farklı kültürlerde olması arzulanan vergileme hususunda adeta ortak bir akıldan çıkmışçasına birbirine benzerlik gösteren vurgulara rastlanmaktadır. Ayrıca dini metinler incelendiğinde de ideal vergilemeye yol gösteren çeşitli hükümler olduğu görülmektedir. Kanaatimizce bu çalışmanın ortaya çıkardığı ilk somut katkı, budur.

Çalışmanın ortaya koyduğu diğer bir katkıysa yürürlükteki anayasalarda geçen vergilere ait hükümlerin tek tek incelenmesi ve varsa bu hükümlerdeki

vergileme ilkelerine dair izlere somutluk kazandırılmasıdır. Kanaatimizce bu katkının hacmi oldukça geniştir. Zira vergileme ilkeleri alanında bu denli kapsama sahip çalışma sayısı oldukça azdır (Eğer tespitimiz doğruysa hazırladığımız bu kitap, Uludağ Üniversitesi bünyesinde 2014 yılında tamamlanan proje çalışmasından sonra hazırlanan en güncel ve en kapsamlı çalışmadır). Çalışmada mevcut anayasalara dair yapılan incelemeler sonucunda bunlardan yüz kırk dokuzunun vergilerle ilgili hükümlere yer verdiği ve bu hükümlerde çeşitli vergileme ilkelerine atıf veya göndermeler yapıldığı belirlenmiştir. Ayrıca bu hükümlerde esnetilen ilkelerin neler olduğu da tek tek ortaya konulmuştur. Yapılan bu tespitlerden elde edilen bulgular sonrasında geliştirilen özgün bir yöntem yardımıyla vergileme ilkelerine dair ülke skorları oluşturulmuş ve bunlar yedi ayrı grup olacak şekilde derecelendirilmiştir. Oluşturulan bu skorlar, vergileme ilkeleriyle diğer birçok değişkenin ne derecede alakalı olduğunu açığa çıkarma gayretiyle yapılacak ekonometrik yöntem kullanan akademik çalışmalar için veri olma özelliğindedir.

Ülke anayasalarındaki vergisel hükümler incelendiğinde ortaya çıkan en belirgin sonuç, yasallık ilkesinin diğer ilkelere göre oldukça fazla sayıda atıf ve gönderme almasıdır. Esasen bu, beklediğimiz bir sonuçtur. Zira çalışmanın toplum sözleşmesi mahiyetinde olan temel kanun, yani anayasalar üzerine şekillendirilmesi bu sonucu olağan kılmaktadır. Ayrıca yasallık ilkesinin temel hak ve özgürlük belgelerinin oluşumuna sağladığı katkı da ulaşılan bu sonucu olağan hale getirmektedir. İncelenen anayasaların yasallık ilkesinden sonra genellik, müdahale ve adalet ilkelerine yaptığı atıf ve göndermelerin sayısı da oldukça belirgindir. Diğer yandan esneklik, istikrar, iktisadilik, etkinlik, uygunluk, fayda ve belirlilik ilkelerine oldukça az sayıda atıf veya gönderme yapılması durumu, ortaya çıkan diğer bir sonuçtur. Esasen bu sonuç sayılan bu ilkelerin hukuki içerikten ziyade teorik ve teknik bir içeriğe sahip olmalarıyla alakalıdır. Ayrıca anayasalarda kıyas yasağı ilkesine herhangi bir atıf yapılmamış olması da ayrı bir tespittir. Kanaatimizce bunun nedeni, kıyas yasağı ilkesinin aynı zamanda genel bir hukuk ilkesi olması ve muhtemelen anayasaların diğer hükümlerinde ele alınmış olmasıdır.

Türkiye anayasasının vergileme ilkeleri skoru, 4,685'tir. Bu skor anayasanın vergileme ilkelerine yaptığı atıf ve göndermeler bakımından ülkenin üçüncü grupta yer almasını sağlamıştır. Hatırlanacak olursa anayasanın 73. maddesinde sırasıyla genellik, genel karşılık ve adalet ilkelerine doğrudan atıf yapılmakta ve müdahale ilkesine de göndermede bulunulmaktadır. Ayrıca madde hükmünün dördüncü bendinde vergilemede yasallık ilkesi esnetilmektedir. Esasen yürütme organına kısmi yetki devri sağlayan bu esneklik, "kanunsuz vergileme olmaz" kuralına zarar verdiği için hukuk ve maliye alanında çalışan birçok akademisyen

tarafından eleştirilmektedir. Anayasanın veya mevcut vergi ödevi başlığının değiştirilmesi halinde bizim ortaya koyduğumuz öneriler şunlardır:

- *Mali güce sahip olan herkes, kamu giderlerini karşılamak için vergi ödemekle yükümlüdür.*

  Dikkat edilecek olursa önerilen hüküm, kanun koyucuyu mali gücün ne olduğunu açık seçik ortaya koymak bakımından sorumluluk altına sokmaktadır. Buna göre, mali güç tanımını vermekle sorumlu olan yasama organının bu sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde mantıken vergileme yapılması imkansızdır. Mali gücün esas alınması doğrudan doğruya vergilemede ***adalet ilkesinin*** ve dolaylı olarak da ***ölçülülük ilkesinin*** dikkate alındığının göstergesidir. Ayrıca önerinin lafzı, ödeme gücü olmayan kişileri vergi sahasının dışında bıraktığından fırsat eşitliği sağlamaya yönelen çok sayıda istisna ve muafiyeti gereksiz hale getirmektedir. Haliyle önerinin katkı sağladığı ilkelerden biri de ***sadelik ilkesidir***. Öneride geçen "herkes" vurgusunun atıf yaptığı vergileme ilkesiyse tahmin edildiği üzere ***genellik ilkesidir.*** Lakin dikkat edilecek olursa bu öneri hükmü, var olan anayasa hükmündeki adalet ve genellik ilkesi arasındaki çatışmayı ortadan kaldırmış durumdadır. Öneri, var olan hükmün atıf yaptığı vergilemede ***genel karşılık ilkesini*** aynen korumaktadır. Lakin öneri, vergileme yetkisinin kullanımını mali gücün tanımlanması bakımından sınırlandırdığı için olası keyfi yetki kullanımını engellemekte ve vergilemede ***belirlilik ilkesi*** için de kazanım sağlamaktadır.

- *Vergi yükünün adil dağılımı, maliye politikasının sosyo-ekonomik amacıdır.*

  Mevcut anayasa hükmünde geçen "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı" ifadesi, düşünsel açıdan sakattır. Zira adil olanın dengeli olması ya da -tersinden düşünüldüğünde- dengeli olanın adil olması yönünde bir gereklilik yoktur. Kaldı ki, vergileme ilkeleri arasında "vergi yükünün dengeli dağılımını" gerektiren herhangi bir vergileme ilkesi de bulunmamaktadır. Ayrıca ülke anayasalarının vergilere dair hükümlerinde, yaptığımız bu tespitin aksini gösteren bir kanıt da yoktur. Lakin var olan anayasa hükmünde olduğu gibi bu önerinin de açıktan açığa vergilemede ***adalet ilkesine*** atıf yaptığı ortadadır. Önerinin devamında yer alan ve aynen var olan anayasa hükmünde olduğu gibi maliye politikasına değinen kısmı, mütevazı bir yenilik olarak sadece sosyal amacı değil, ekonomik amaçları da hedef aldığından vergilerin mali ve mali olmayan amaçlar bakımından kullanımına anayasal içerik kazandırmakta ve vergilerin

müdahale ilkesi kapsamında kullanımını çok daha geniş bir perspektife oturtmaktadır.

- *Vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergilerin esasını oluşturan bu hususlarda yetki, sadece yasama organı tarafından kullanılır.*

Dikkat edilecek olursa önerinin getirdiği ilk yenilik, hükmün devamında gelen "resim, harç ve benzeri mali yükümlülük" kısmını sadeleştirmesidir. Zira vergi ve benzeri mali yükümlülükler denildiğinde resim ve harç vurgularının verilmesi mantıken gereksizdir. Öneri, mevcut anayasa hükmünde olduğu gibi ***yasallık ilkesine*** atıf yapmaktadır. Lakin mevcut anayasa hükmünden farklı olarak vergilerin esasını oluşturan hususlarda düzenleme yapma yetkisi, sadece yasama organına verilmekte ve yasallık ilkesinin esnetilmesine sebep olan vergi ve benzeri yükümlülüklerin (i) muaflık, (ii) istisna, (iii) indirim ve (iv) oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi zikredilmediğinden bu yetki, yürütme organından alınmaktadır. Önerinin getirdiği bu yenilik, yasallık ilkesinin güçlendirilmesi şeklinde yorumlanmalıdır.

- *Vergi kanunları sadece yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanır ve bu kanun hükümleri hiç bir suretle geçmişe yürütülemez. Yeni bir vergi getiren veya mevcut vergilerin yükünü arttıran kanunlarsa yayımlandığı tarihten itibaren otuz gün dolmadan uygulanamaz.*

Öneri hükmünün açıkça ortaya koyduğu ilke, kanunların ***geçmişe yürümezliği ilkesidir***. Bu, anayasa hükümleri bakımından tam bir yeniliktir. Kanaatimizce anayasaya böyle bir hükmün konulması, hem mükellef haklarının korunması hem de kazanılmış haklara saygı duyulması bakımından önemlidir. Ayrıca hükmün devamında geçen "yeni bir vergi getiren veya mevcut vergi yükünü arttıran kanunların yayımlandığı tarihten itibaren otuz gün dolmadan uygulanamaması" ifadesi, getirilecek olan yeniliğe gerek mükellef gerekse vergi idaresinin uyum sağlaması bakımından oldukça önemlidir. Bir tür uyum sağlama süresi olarak düşünüldüğünde belirlenen otuz günlük süre, hem otoriteyi sınırlandırmakta hem de yenilenecek olan sisteme uyum sağlama bakımından ortaya çıkacak maliyetleri düşürme fırsatı verdiğinden ***iktisadilik ilkesi*** yönünde kazanım sağlamaktadır.

- *Vergi veya benzeri mali yükümlülükler, diğer bir vergi ve mali yükümlülük için matrah olamaz.*

  Öneri, mantıken "verginin vergisi olamaz" kuralına hizmet etmekte ve doğrudan doğruya vergilemede ***adalet ilkesini*** hedef almaktadır. Zira mevcut anayasada bu yönde herhangi bir hüküm bulunmadığından Özel Tüketim Vergisi'ne tabi mallar sonradan Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulmakta ve akıllara durgunluk verecek şekilde vergiden vergi alınmaktadır. Kanaatimizce bu uygulama ivedilikle terk edilmelidir. Pek tabi ki; gelir, servet, servet transferi veya harcamalar verginin konusu olabilir. Lakin ödenen bir verginin herhangi bir başka vergiye konu olmasını izah eden ve bunu adalet ilkesine sığdıran herhangi bir mantık yoktur.

- *Belediye karar organları, -sınırları kanunla çizilmiş olmak şartıyla- yerel vergiler ve benzeri mali yükümlülükler koyabilir. Bunların kullanım yerleri belediye karar organları tarafından belirlenir.*

  Dikkat edilecek olursa temsil ve rızaya dayalı vergilemenin önünü açan bu hükmün sınırları, kanunla çizilmiştir. Bu sebeple öneri sınırları kanunla belirlendiği için öneride mali federalizm veya var olan siyasal yapının değiştirilmesine dair bir içerik yoktur. Öneri hükmü, belediye kaynaklarını güçlendirmekte ve yerel harcamaların finansmanını kolaylaştırmaktadır. Yerel yönetimler açısından değerlendirildiğinde bu, ***verimlilik ilkesi*** yönünde kazanım sağlamaktadır. Kaldı ki, yerel vergilerin kullanım yerlerinin belediye karar organları tarafından verilecek olması, vergilerin kullanım yeri bakımından ***tahsis ilkesinin*** gelişimine katkı sağlamaktadır. Hükmün sağladığı diğer bir kazanımsa yerel vergilerin sınırları kanunla belirlendiği için belediyelerin tümüyle keyfi davranamamaları ve bunun vergilemede ***belirlilik ilkesi*** yönünde önemli bir katkı sağlamasıdır.

Ek: Ülke Anayasalarının Vergileme İlkeleri Kapsamında Derecelendirilmeleri

Kitabın ilk kısımlarındaki teorik çerçeve dikkate alınarak incelenen ülke anayasalarının içinde vergileme ilkelerine doğrudan yahut dolaylı olarak değinenler ortaya konulmuş ve bu kısmın hazırlanmasına ön ayak oluşturmuştur. Aşağıda yöntemi ayrıntılı olarak ortaya konulan derecelendirme işlemleri ve sonuçları gösterilmektedir.

A. Yöntem

Çalışmamızda ülke anayasalarında yer alan vergileme ilkelerine yapılan atıf ve göndermeler dikkate alınarak bir skor tabelası oluşturulmuştur. Literatürde daha önce böyle bir girişimin olmamış olması hesaplama yöntemi konusunda oldukça farklı yöntemlerden en rasyonel hesaplama yöntemini bulmak konusunda bizleri cesaretlendirmiştir.

1. Aşama:

Toplam atıf ve toplam gönderme sayıları tespit edilir ve katsayı belirlenir.

Öncelikle tüm ülke anayasaları taranmak suretiyle her bir ilkeye kaç kere değinildiği ortaya konulmaktadır. Burada her bir ilkeye atıf yapılmışsa katsayı 1, gönderme yapılmışsa katsayı 0,8 olarak dikkate alınır. Bu konudaki temel argümanımız atıf yapılan ilkenin bağlayıcılığı ile gönderme yapılan ilkenin bağlayıcılık düzeylerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim kanun koyucular vergileme ilkelerinden doğrudan atıf yapılan hususlara kesin sınırlarla bağlı kalmak durumunda iken gönderme yapılmış bir vergileme ilkesinin siyasi, ideolojik, kültürel ve ekonomik şartlar çerçevesinden farklı yorumlanması söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla atıf yapılan ilkelerin nihai puanın ortaya konulması bakımından daha yüksek katsayı ile ifade edilmesi gerekmektedir.

$A_{kat} = 1$

$G_{kat} = 0{,}8$ (1)

A_{kat}; Atıf Katsayısı

G_{kat}; Gönderme Katsayısı

2. Aşama:

Her ilkenin toplam içindeki ağırlığı belirlenir.

Bu aşamada öncelikle ilkelerin anayasalarda atıf ve gönderme durumları her ülke için tek tek tespit edilmektedir. Daha sonra ilkelere yapılan atıf ve göndermeler toplanır ve kendilerine (1)'de atanan katsayıları atanarak 2. Aşama boyunca dikkate alınacak "payda" oluşturulur.

$$A= [(X_a*1)+(X_g*0,8)]÷[(T_a*1)+(T_g*0,8)] \quad (2)$$

A; Her bir ilkenin toplam içindeki ağırlığı

Xa; X ilkesinin toplam atıf sayısı

Xg; X İlkesinin toplam gönderme sayısı

Ta; Tüm atıfların toplamı

Tg; Tüm göndermelerin toplamı

Formülde her ilkeni toplam (payda) içindeki ağırlıkları belirlenir. Genel dengenin bozulmaması, atıf ve göndermelerin ağırlıklarının katsayıları oranında dağılması için hem ülke bazında hem de toplam bazında 1 ve 0,8 katsayıları kullanılır.

3. Aşama:

Her ilkeye skor belirleme gücü atanır.

$$B= 1- [\{(X_a*1)+(X_g*0,8)\}÷\{(T_a*1)+(T_g*0,8)\}] \quad (3)$$

B'nin her bir ilke için hesaplanmasıyla ilkelerin skor belirleme güçleri hesaplanır. Oluşturulan bu formülle her ilkenin skor belirleme gücünün toplam ilkeler içindeki sıklıklarına ters orantılı olarak belirlenmesi düşünülmüştür. Buradaki temel amaç ilkelerin anayasalardaki nadirlik durumlarına göre yüksek skor almalarını sağlamaktır. Bu sebeple her bir ilkenin toplam ağırlığı (A'nın değeri) arttıkça skor belirleme gücü de düşecektir. Dikkat edilecek olursa bu durum hem atıf hem de gönderme için geçerli olacaktır. Özetle bu aşamada tüm ülkelerin anayasalarında nadir olarak değinilen ilkelere daha yüksek bir önem verileceği ifade edilmektedir.

4. Aşama:

Ülke skoru belirlenir.

$$C_1= \langle 1- [\{(X_a*1)+(X_g*0,8)\}\div\{(T_a*1)+(T_g*0,8)\}]\rangle *A_{kat}*A_{say} \quad (4)$$

$$C_2=\langle 1- [\{(X_a*1)+(X_g*0,8)\}\div\{(T_a*1)+(T_g*0,8)\}]\rangle *G_{kat}*G_{say} \quad (5)$$

$$C_3= C_1+C_2 \quad (6)$$

C_1; Atıf skoru

C_2; Gönderme skoru

C_3; Toplam skor

A_{say}; Atıf sayısı; Birinci atıf için değeri 1, İkinci atıf için değeri 1÷2, Üçüncü atıf için değeri 1÷4 ve bu şekilde devam ederek atanacaktır.

G_{say}; Gönderme sayısı; Birinci gönderme için değeri 1, İkinci gönderme için değeri 1÷2, Üçüncü gönderme için değeri 1÷4 ve bu şekilde devam ederek atanacaktır.

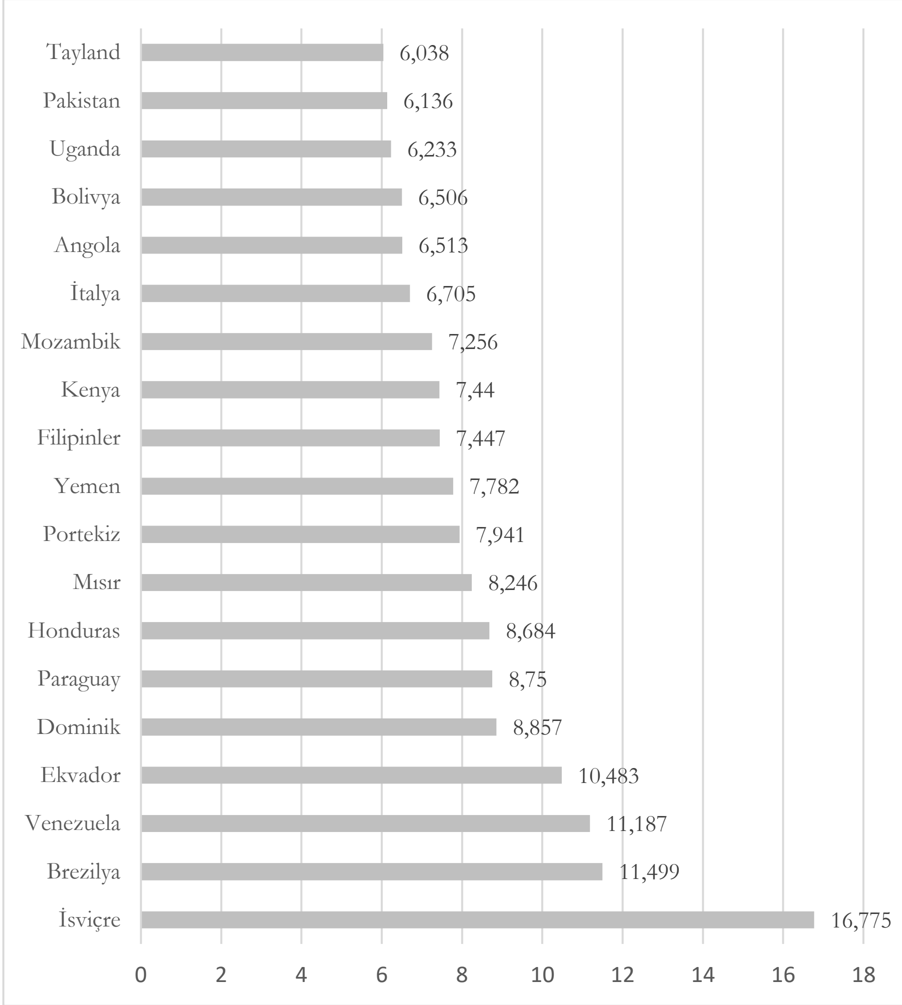
Bu aşamada her ilkenin skor belirleme gücü nispetinde önce atıf skoru sonra gönderme skoru belirlenir ve bunlar toplanarak ülkenin nihai skorunu belirlenir. Ancak burada bir ülkenin bir ilkeye çok sık olarak atıf bulunması ya da göndermede bulunması ülkenin skorunu oldukça yükseltecektir. Bu durum ülke karşılaştırması bakımından eşitsiz bir koşul meydana getirir. Bu sorunun bertaraf edilmesi için bir ilkeye yapılan birinci atıf ve birinci göndermeden sonra alınan skorun düşürülmesi gerekmiştir. Bunun için her tekrar için alınan skorun yarıya indirilmesi amacıyla A_{say} ve G_{say} değerleri 1, 1÷2, 1÷4, 1÷8, 1÷16, 1÷32 vd. şeklinde atanmıştır.

Hesaplamalarda dikkate alınmak istenen bir diğer değişken ilkelerin esnetilmesi olarak düşünülmüştür. Bir ilkenin esnetilmiş olması olumsuz bir anlam taşıdığından toplam skor üzerinde negatif bir etki göstermesi planlanmıştır. Ancak mülahazalarda bir vergi ilkesinin anayasada yer almakla birlikte esnetilmiş olması durumu ile hiçbir şekilde yer almaması durumu tartışılmıştır. Zira yukarıdaki aşamalarda dikkate verildiği üzere bir ülkenin anayasasında herhangi bir ilkeye yer verilmemiş olması toplam skor üzerinde doğrudan negatif bir etki göstermemektedir. Dolayısıyla bir ilkenin esnetilmiş olmasının da hesaplamaya dahil edilmemesine karar verilmiştir. Bu kararın altında yatan temel izah ise şu şekildedir: Bir ülkenin anayasasında bir ilkeye atıf, gönderme veya esnetme şeklinde değinmemiş olması o ilkenin alanının sınırsız olarak ihlal edilmesine zemin hazırlar. Ancak aynı ilkenin anayasada yer alan konu kapsamında esnetilmiş olması kanun koyucunun sadece izin verilen sınırlar içinde o ilkeyi ihlal edebileceği sonucunu doğurur. Bu bağlamda birinci durum eğer skor üzerinde negatif etki göstermeyecekse ikinci durumun da göstermemesi gerekir.

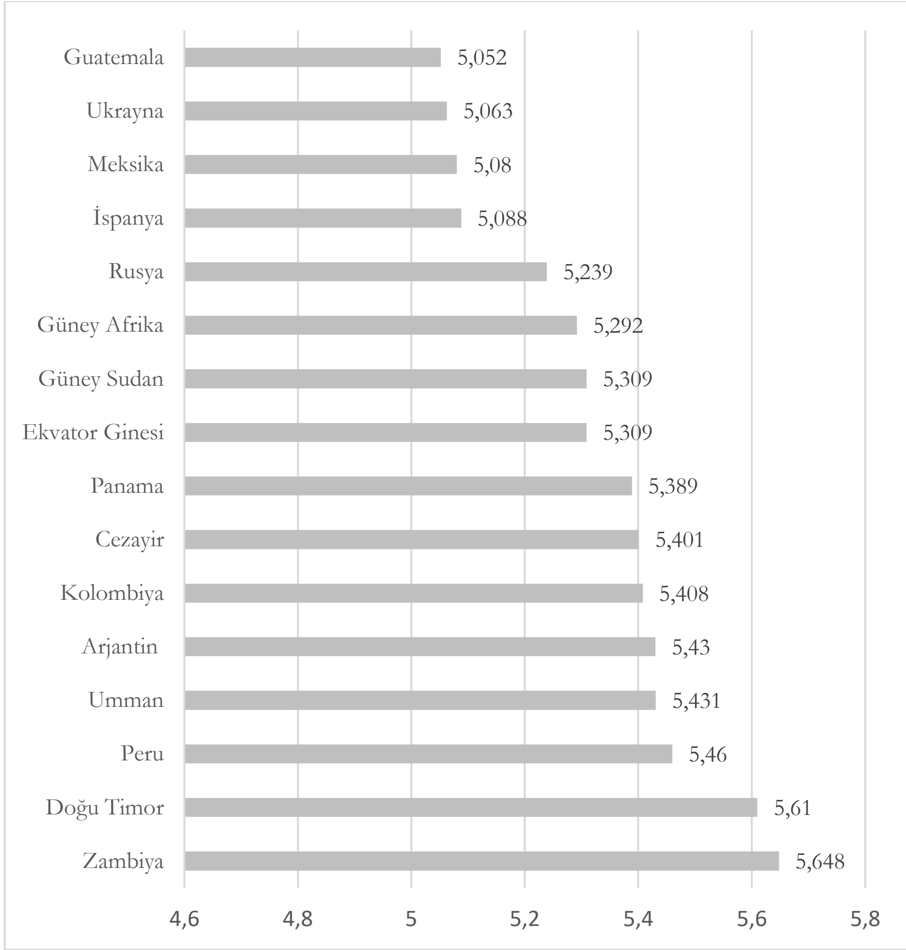
B. Ülke Anayasalarının Skorları

Ülke anayasalarında doğrudan atıf veya gönderme yapılan vergileme ilkelerinin çalışmada geliştirilen derecelendirme yöntemi kullanılarak aldığı skorlar, toplamda yedi (7) gruba ayrılmış ve en yüksekten en düşüğe olacak şekilde grafikler yardımıyla şu şekilde sıralanmıştır:

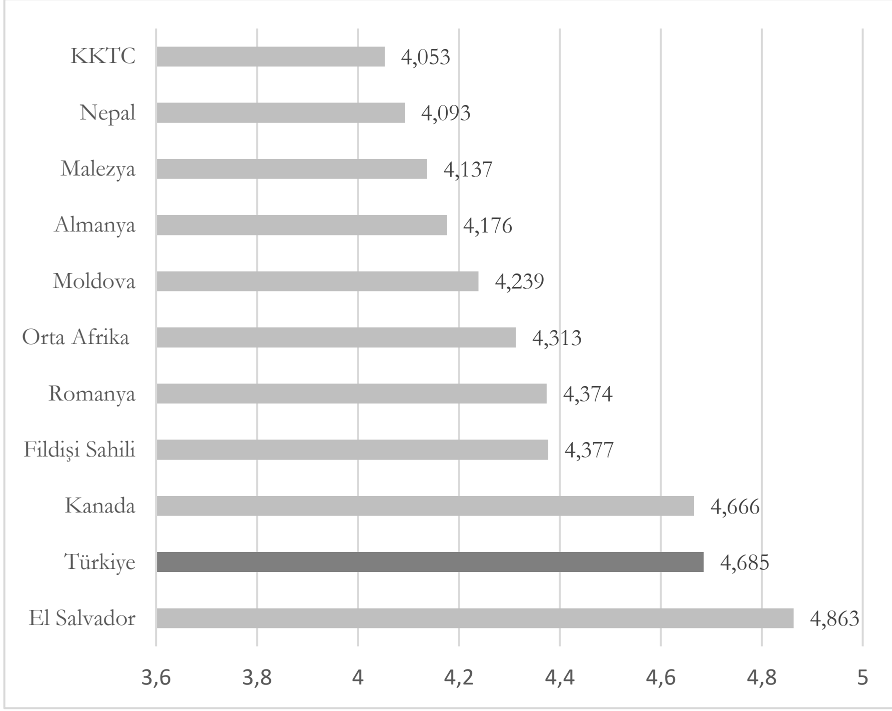
Grafik 1: Vergileme İlkeleri Skoru 6,000 ve Üzeri Olan Ülkeler



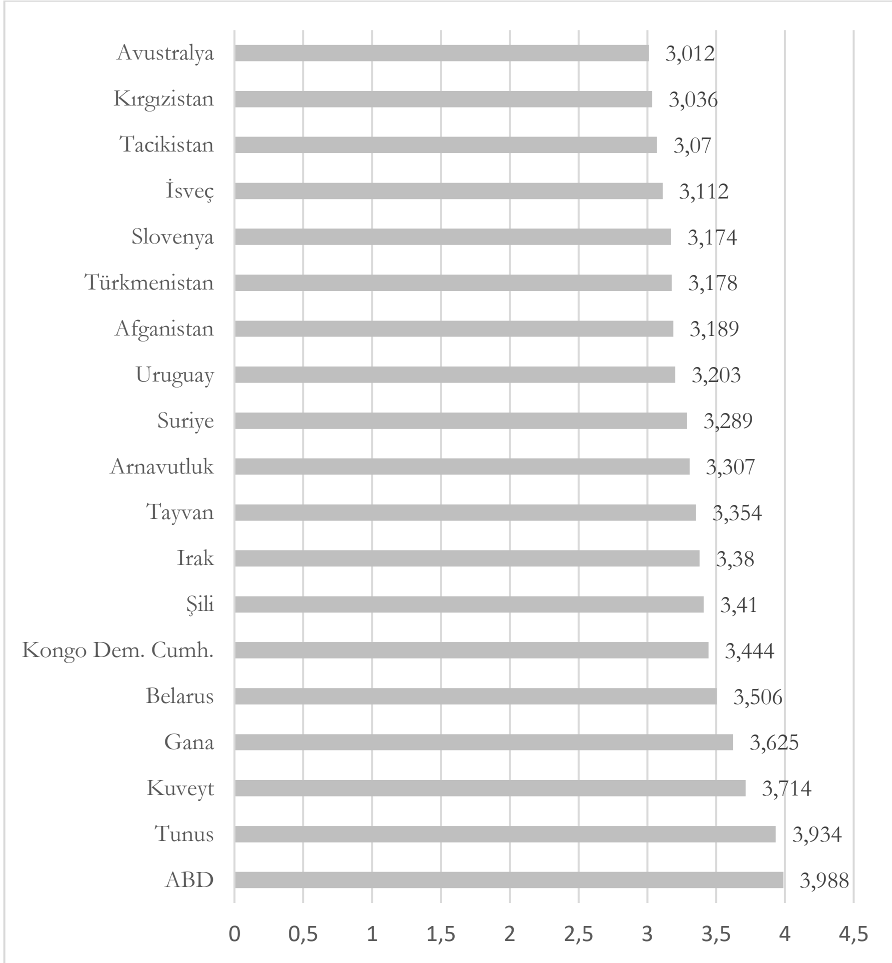
Grafik 2: Vergileme İlkeleri Skoru 5,000-5,999 Arasında Olan Ülkeler



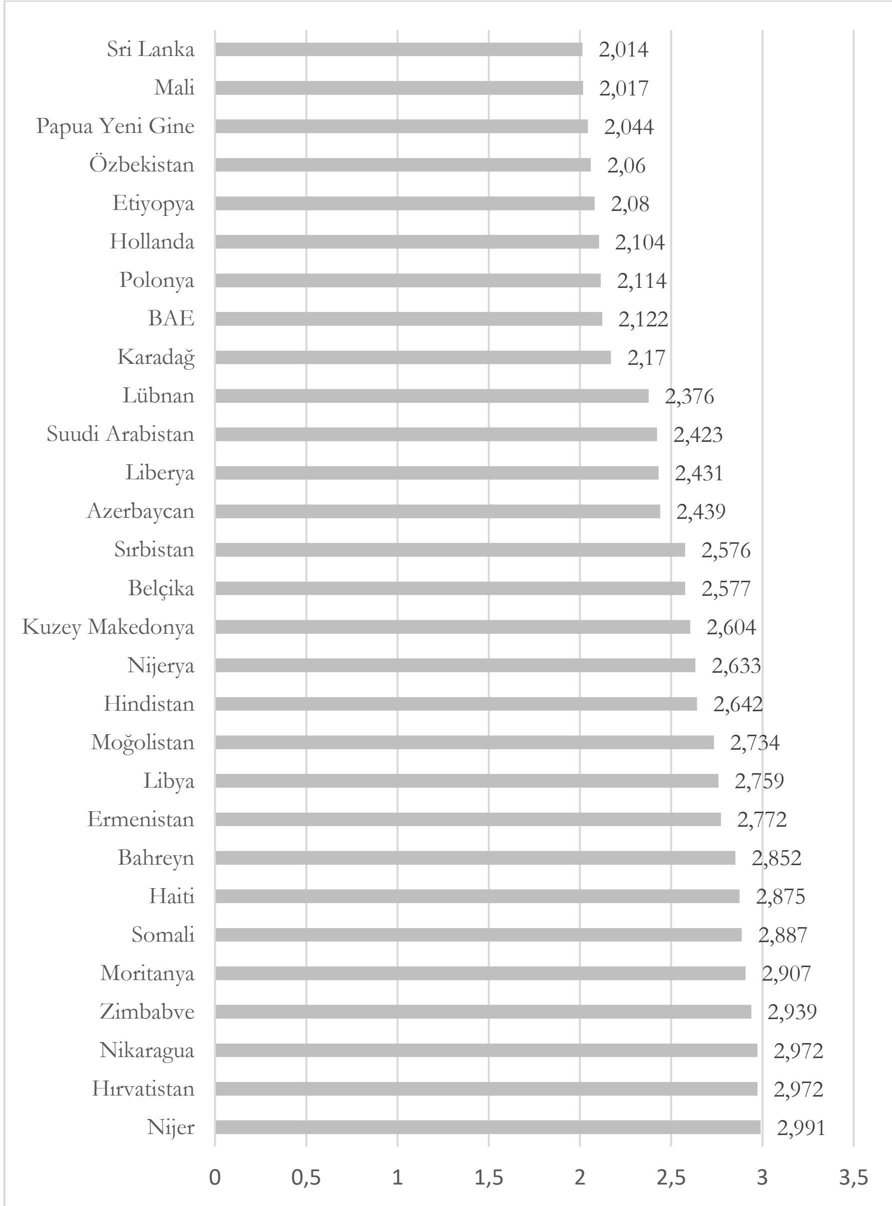
Grafik 3: Vergileme İlkeleri Skoru 4,000-4,999 Arasında Olan Ülkeler



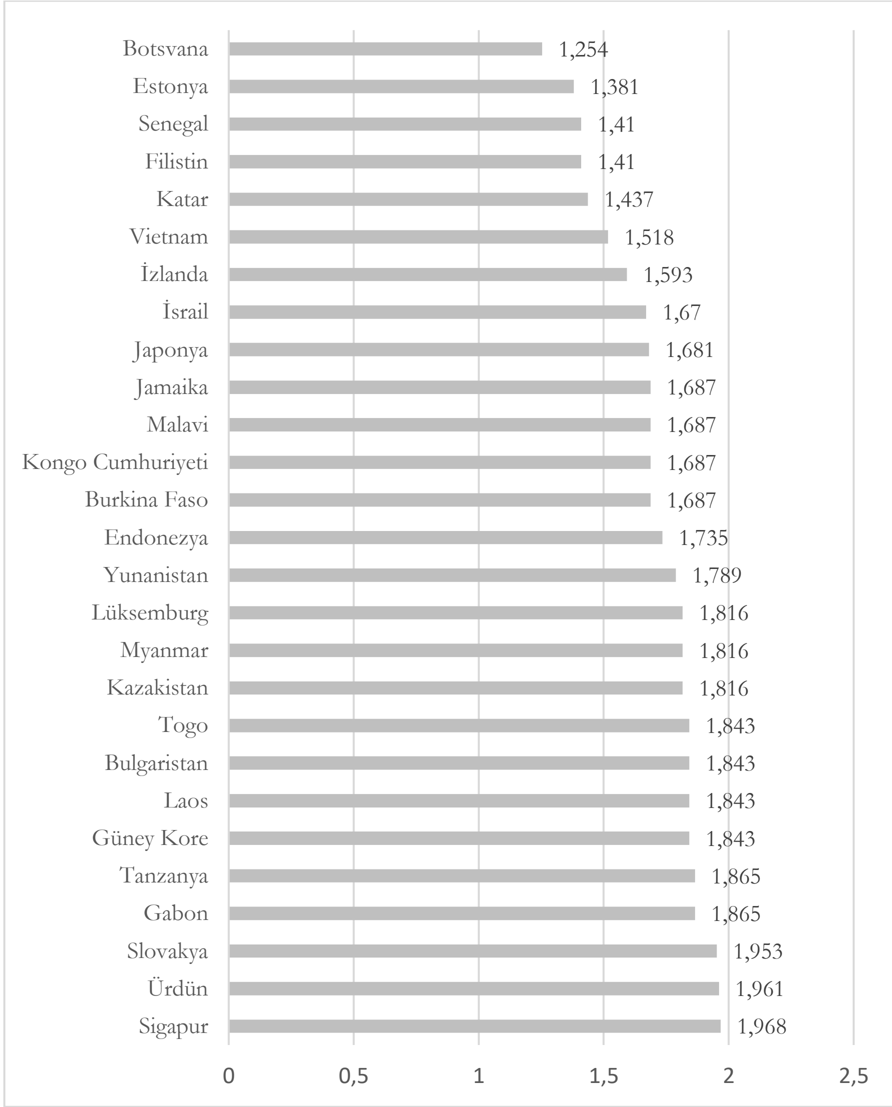
Grafik 4: Vergileme İlkeleri Skoru 3,000-3,999 Arasında Olan Ülkeler



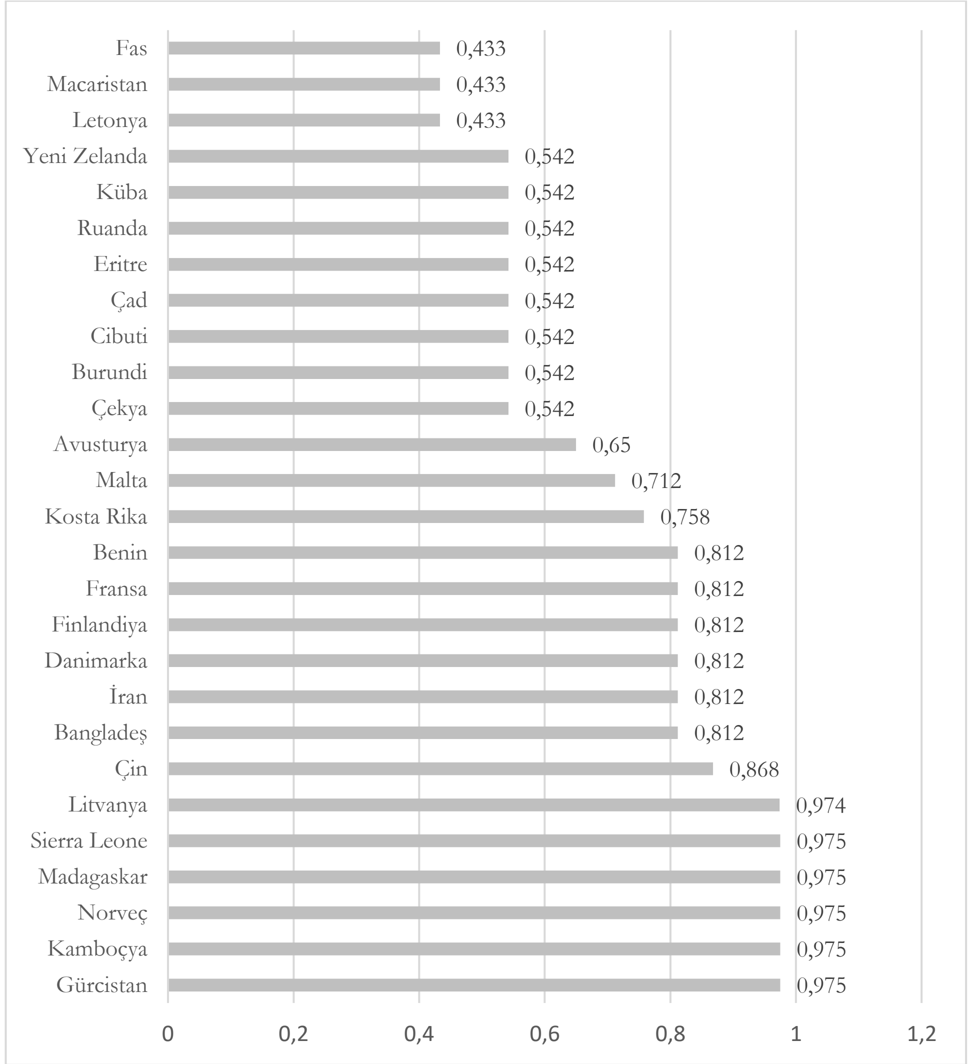
Grafik 5: Vergileme İlkeleri Skoru 2,000-2,999 Arasında Olan Ülkeler



Grafik 6: Vergileme İlkeleri Skoru 1,000-1,999 Arasında Olan Ülkeler



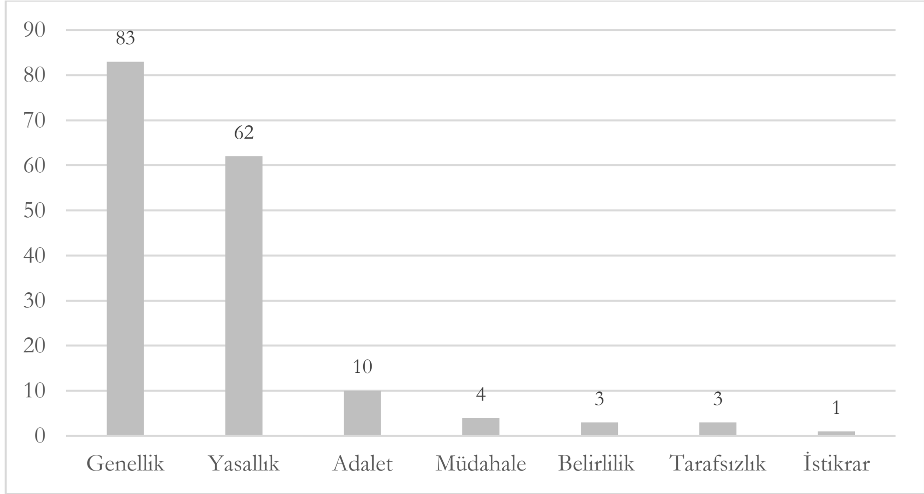
Grafik 7: Vergileme İlkeleri Skoru 0,001-0,999 Arasında Olan Ülkeler



C. Vergileme İlkeleriyle İlgili Diğer Tespitler

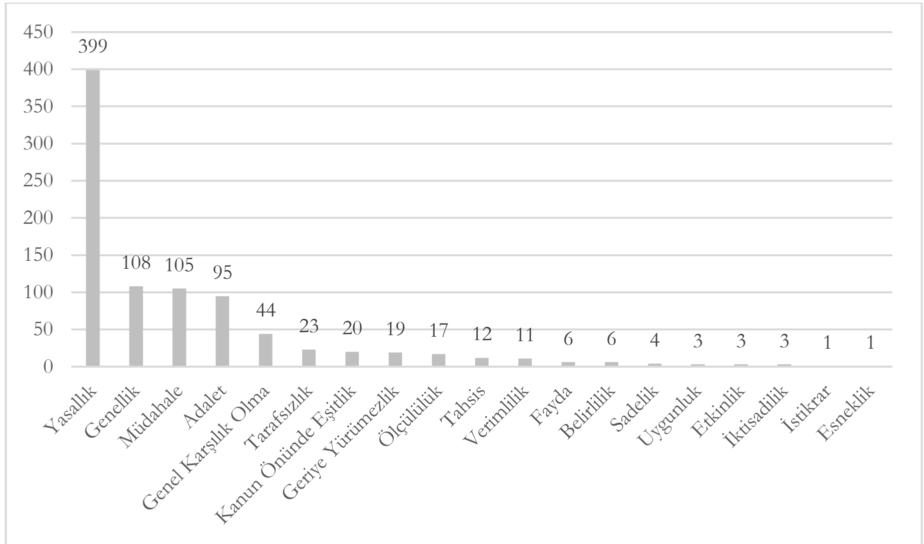
Ülke anayasalarında vergileme ilkelerine atıf veya gönderme yapılırken bazı anayasalarda bu ilkelerden bir kısmının esnetildiği görülmüştür. Geliştirilen derecelendirme yönteminden ayrı tutulan bu husus, ileride yapılacak çalışmalara ışık tutması bakımından bu kısımda ayrı olarak verilmiştir.

Grafik 8: Ülke Anayasalarında Esnetilen İlkeler



Son olarak Grafik 9'da ülke anayasalarında vergileme ilkelerine toplamda yapılan atıf ve gönderme sayıları yer almaktadır.

Grafik 9: İlkelerin Anayasalarda Toplam Değinme Sayıları



Yararlanılan Kaynaklar

ACAR, İ. A. (2006), Vergilemede Tahsis İlkesinin Çevre Vergileri Açısından Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), ss. 215-232.

AKHMETSHIN, E. M., PLASKOVA, N. S., IUSUPOVA, I. I., PRODANOVA, N. A., LEONTYEV, A. N. ve VASILEV, V. L. (2019), Dataset for Determining Rational Taxation Value with Incompatible Criteria of Economic Efficiency and Equity, *Data in Brief*, Elsevier, (26), ss. 1-11.

AKDOĞAN, A. (2009), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKDOĞAN, A. (2011), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKIN, E.(2016), Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları, İçinde: *Sorumlu Vergicilik* Editör: Burak Koçer, KPMG Yayınları, ss. 12-22, İstanbul.

AKKAYA, Ş. (1988), Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 46, ss. 341-354.

AKSOY, Ş. (1991), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

AKTAN, C. C. (1989), "The Khaldun-Laffer Effect of Supply-Side Economics", *T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (4)1-2, 190-205.

AKTAN, C. C. (2012), İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme, İçinde: *Yeni Maliye* Editörler: Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 420, ss. 23-68, Ankara.

AKTAN, C. C. (2017), Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, ss. 101-116.

AKTAN, C. C., DİLEYİCİ, D. ve SARAÇ, Ö. (2002), *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Phoenix Yayınevi, Ankara.

AKTAN, C. C., GENCEL, U. ve YAY, S. (2019), Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? Türk Vergi Sisteminde Bitmek Bilmeyen Mevzuat Değişiklikleri ve Ortaya Çıkardığı Tahribatlar Üzerine, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 17(33) ss. 165-186.

AKTAN, C. C. ve YAY, S. (2019), Tesviyeciler Hareketi (1647-1649): Anayasal Demokrasi Yolunda Bir Mücadele, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 11(1), ss. 96-114.

AKTAŞ, S. (2018), *Hayek'in Hukuk ve Adalet Teorisi*, Liberte Yayınları, No 60, Ankara.

ALBAYRAK, Ö. (2011), Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme, Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim, İçinde: *İzzettin Önder'e Armağan,* Editörler: Abuzer Pınar, Ahmet Haşim Köse ve Nihat Falay, Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayınları.

ALGANER, Y. ve ÇETİN, M. Ö. (2007), Avrupa'da Birlik ve Bütünleşme Hareketleri, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 13(2), ss. 285-309.

ARISTOTLE (MÖ 350), *The Athenian Constitution*, Translate by Sir Frederic G. Kenyon, http://classics.mit.edu/Aristotle/athenian_const.1.1.html, Erişim: 11.08.2020.

ARSLAN, K. O. (2016), *Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergileme İlkeleri ve Kamu Yararı*, *TBB Dergisi*, (127), ss. 223-244.

ATKINSON, A. B. (1977), Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, *The Canadian Journal of Economics*, 10(4), ss. 590-606.

AUERBACH, A. J. (1985), The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation, İçinde: *Handbook of Public Economics,* Cilt: 1, Editörler: A. J. Auerbach ve M. Feldstein, ss. 61-127, Elsevier Science Publishers B. V., North-Holland.

AYDIN, S. ve ÇAŞKURLU, E. (2013), *Kamu Maliyesi,* Gazi Kitabevi, Ankara.

BACKHAUS, J. G. ve WAGNER, R. E. (2005), Society, State, and Public Finance: Setting the Analytical Stage, İçinde: *Handbook of Public Finance*, Editörler: Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner, ss. 1-18, Springer Science + Business Media INC, New York.

BASTIAT, F. (2004), *The Law*, Translated by Dean Russel, Foundation for Economic Education, New York.

BRENNAN, G. ve EUSEPI, G. (2005), Fiscal Constitutionalism, İçinde: *Handbook of Public Finance*, Editörler: Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner, ss. 53-76, Springer Science + Business Media INC, New York.

British Library (2014), *English Translation of Magna Carta*, bl.uk/collection-items/magna-carta-1225, Erişim: 19.08.2020.

BRYANT, J. S. (1983), Retroactive Taxation: Constitutional Analysis of the Minimum Tax on IDSs, *Oklahoma Law Review*, 36(1), ss. 107-118.

BUCHANAN, J. M. (1963), The Economics of Earmarked Taxes, *Journal of Political Economy (Chicago)*, 71, ss. 457-469.

BUGGELN, M., DAUNTON, M. ve NÜTZENADEL, A. (2017), The Political Economy of Public Finance Since the 1970s: Questioning the Leviathan, İçinde: *The Political Economy of Public Finance: Taxation, State Spending and Debt Since the 1970s*, Editörler: Marc Buggeln, Martin Daunton ve Alexander Nützenadel, ss. 1-31, Cambridge University Press, United Kingdom.

BULUŞ, A. (2010), Vergi Toplamanın Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamanın Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (19), ss. 81-120.

BULUTOĞLU, K. (1988), *Kamu Ekonomisine Giriş*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

CANNON, H. L. (1909), The Character and Antecedents of the Charter of Liberties of Henry I, *The American Historical Review*, 15(1), ss. 37-46.

CEYLAN, A. (2004), Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye'de Yargı, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(1-2), ss. 23-48.

CHANG, H. J. (2007), *Bad Samaritans: The Myth of Free Trade and The Secret History of Capitalism*, Bloomsbury Press, London.

CONGDON, W. J., KLING, J. R. ve MULAINATHAN, S. (2011), *Public Finance Through the Lens of Behavioral Economics*, Brookings Institution Press, Washington D.C.

ÇAĞAN, N. (1980), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1-4), ss. 129-151.

ÇAĞAN, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

DAUNTON, M. (2017), Creating a Dynamic Society: The Tax Reforms of the Thatcher Government, İçinde: *The Political Economy of Public Finance: Taxation, State Spending and Debt Since the 1970s*, Editörler: Marc Buggeln, Martin Daunton ve Alexander Nützenadel, ss. 32-56, Cambridge University Press, United Kingdom.

Devrimler ve Karşı Devrimler Tarihi Ansiklopedisi (1975), Cilt: IV Sayı: 31, Gelişim Yayınları, s. 743-744, İstanbul.

DURKHEIM, E. (1915), *The Elementary Forms of the Religious Life*, George Allen & Unwin LTD, London.

ELSON, D., BALAKRISHNAN, R. ve HEINTZ, J. (2013), Public Finance, Maximum Available Resources and Human Rights, İçinde: *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*, Editörler: Aoife Nolan, Rory O'Connel ve Colin Harvey, ss. 41-58, Hart Publishing, Oregon.

ERKİN, G. (2012), Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Ankara Barosu Dergisi*, (3), ss. 235-250.

EYYUPOĞLU, İ. (1999), Tanzimat'tan Birinci Dünya Savaşına Kadar Osmanlı Devleti'nde Azınlık Problemi, *Atatürk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi*, (11), ss. 247-264.

FRANKFURTER, F. (1916), The Constitutional Opinions of Justice Holmes, *Harvard Law Review*, 29(6), ss. 683-702.

GERÇEK, A., BAKAR, F., MERCİMEK, F., ÇAKIR, E. U. ve ASA, S. (2014), Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), ss. 81-130.

GÖKBUNAR, A. R. (1998), Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1), ss. 177-201.

GÖZE, A. (1986), *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, Beta Basım, Yayın, Dağıtım, İstanbul.

GREEN, J. A. (1989), *The Government of England Under Henry I*, Cambridge University Press, Cambridge.

GRUBER, J. (2016), *Public Finance and Public Policy*, Worth Publishers, New York.

GÜMÜŞ, M. (2008), Anayasal Meşrûtî Yönetime Medhal: 1856 Islahat Fermanı'nın Tam Metin İncelemesi, *Ahmet Yesevi Üniversitesi Bilig Dergisi*, (47), ss. 215-240.

GÜRİZ, A. (2004). *Adalet Kavramı Üzerine*, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arşivi, Dokuzuncu Kitap, İstanbul Barosu Yayınları: İstanbul, ss. 19-33.

GÜVEN, T. (2016), Osmanlı İmparatorluğu'nda Ayanlar, Sermaye Birikimi ve Girişimcilik, *Türkiye İslam İktisadı Dergisi*, 3(1), ss. 63-88.

HANSEN, M. H. (2005), *The Tradition of Ancient Greek Democracy and It's Importance for Modern Democracy*, Historisk-Filosifiske Meddelelser 93, Speical-Trykkeriet Viborg, Denmark.

HA-JOON, C. (2007), *Bad Samarita: The Myth of Free Trade and the Secret History of Capitalism (Chapter 2)*, Bloom Press, London.

HETTICH, W. ve WINER, S. L. (2005), Rules, Politics, and the Normative Analysis of Taxation, İçinde: *Handbook of Public Finance*, Editörler: Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner, ss. 109-138, Springer Science + Business Media INC, New York.

HILLMAN, A. L. (2009), *Public Finance and Public Policy*, Cambridge University Press, New York.

HOBHOUSE, L.T. (1945), *Liberalism*, Oxford University Press, London.

HUANG, R. (1974), *Taxation and Governmental Finance in Sixteenth-Century Ming China*, Cambridge University Press, Cambridge.

HOBBES, T. (1651), *Leviathan or The Matter, Forme, & Power of a Common-wealth Eccelesiasticall and Civill*, Prepared for the McMaster University Archive of the History of Economic Thought.

HYMAN, D. N. (2010), *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, South-Western Cengage Learning, Mason.

IHORI, T. (1996), *Public Finance in an Overlapping Generations Economy*, Macmillan Press LTD, London.

IHORI, T. (2017), *Principles of Public Finance*, Springer Science+Business Media, Singapore.

İBN HALDUN (2013), *Mukaddime, I.-II. Cilt,* İlgi Kültür Sanat Yayıncılık, İstanbul.

İLAL, E. (1968), Magna Carta, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34,(1-4), ss.210-242.

JAMES, M. (2010), Humpty Dumpty's Guide to Tax Law: Rules, Principles and Certanity in Taxation, *Critical Perspective on Accounting*, 21, ss. 573-583.

JHA, R. (2010), *Modern Public Economics*, Routledge Taylor & Francis Group, New York.

KELSEN, H. (2013). Adalet Nedir?, Çev: Ali Acar, *TBB Dergisi,* (107), ss. 431–54.

KAPUCU, G. (2017), Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi, *International Journal of Public Finance*, 2(1), ss. 109-123.

KARAKOÇ, Y. (2013), Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel Sayı) ss. 1259-1308.

KARAKOÇ, Y. (2015), Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi, Mehmet Akif Aydın'a Armağan, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), ss. 413-455.

KHAN, A. (2019), *Fundamentals of Public Budgeting and Finance*, Palgrave Macmilan, Springer Nature Switzerland AG. Switzerland.

KILBORN, P. T. (10 Aralık 1988), Tax System: Efficiency vs. Fairness, *The New York Times*.

KOTSONIS, Y. (2004), "No Place to Go": Taxation and State Transformation in Late Imperial and Early Soviet Russia, *The Journal of Modern History*, 76(3), ss. 531-577.

KUÇURADİ, İ. (1993), Adalet Kavramı, *Ankara Barosu Dergisi*, (1), ss. 80-88.

LINDAHL, E. (1994), Just Taxation – A Positive Solution, Translate by Elizabeth Henderson, İçinde: *Classics in the Theory of Public Finance*, Editörler: Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, ss. 168-176, Macmillian Press LTD, London.

LOCKE, J. (2003), *Two Treatises of Government and A Letter Concerning Toleration*, Yale University Press, London.

LYTTKENS, C. H. (2013), *Economic Analysis of Institutional Change in Ancient Greece: Politics, Taxation and Rational Behaviour*, Routledge Taylor &Francis Group, London.

MACHAN, T. R. (2008), No Taxation with or without Representation: Completing the Revolutionary Break with Feudalist Practices, İçinde*: Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, Editör: Robert W. Mcgee, ss. 25-38, Springer Science+Business Media, New York.

Mc GEE, R. W. (2004), *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Kluwer Academic Publishers, London.

MENCIUS (1875), *The Chinese Classics,* Cilt: 2: The Life and Teachings of Mencius, Translated by James Legge, Trübner & Co & Ludgate Hill, London.

METİN, Y. (2017), Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), ss. 1-74.

MILL, J. S. (1965), *The Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy*, Book III-V, University of Toronto Press, Roudledge & Kegan Paul, London.

MONTESQUIEU (2011), *Kanunların Ruhu Üzerine*, Hiperlink Yayınları, İstanbul.

MUSGRAVE, R. A. (1959), *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, Tata-McGraw-Hill Book Company, Bombay.

MUSGRAVE, R. A. ve MUSGRAVE, P. B. (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Book Co, Singapore.

MYERS, A.R. (1996), *English Historical Documents 1327-1485*, Cilt: IV, Routledge Taylor &Francis Group, London.

NADAROĞLU, H. (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi,* Beta Yayıncılık, İstanbul.

NİZAMÜ'L-MÜLK (2009), *Siyasetname,* Çeviren: Mehmet Taha Ayar, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

ORHANER, E. (2007), *Kamu Maliyesi,* Siyasal Kitabevi, Ankara.

O'CONNELL, R. (2013), Recovering the History of Human Rights: Public Finances and Human Rights, İçinde: *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*, Editörler: Aoife Nolan, Rory O'Connel ve Colin Harvey, ss. 107-122, Hart Publishing, Oregon.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (1992), *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 494-12, Ankara.

ÖNDER, İ., TÜREL, O. EKİNCİ, N. ve SOMEL, C. (1993), *Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.

ÖZ, E. (2002), Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi, *İzmir İktisat Dergisi,* 17(1), ss. 11-33.

ÖZER, İ. (1977), *Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 163, Doğan Basımevi, Ankara.

PANTALEONI, M. (1994), Contribution to the Theory of the Distribution of Public Expenditure, İçinde: *Classics in the Theory of Public Finance*, Editörler: Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, ss. 16-27, The Macmillan Press LTD, London.

PIGOU, A. C. (1960), *A Study in Public Finance*, Macmillan and Company Limited, New York.

RAMSEY, F. P. (1927), A Contribution to the Theory of Taxation, *The Economic Journal,* 37(145), ss. 47-61.

READ, C. (2016), *The Public Financiers,* Palgrave Macmillan, London.

RICARDO, D. (2008), *Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri*, Çeviren: Barış Zeren, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

ROSEN, H. S. ve GAYER, T. (2010), *Public Finance*, McGraw-Hill Companies, New York.

SAĞBAŞ, İ. (2008), *Vergi Teorisi,* Ece Matbaası, Ankara.

SAIZ, I. (2013), Resourcing Rights: Combating Tax Injustice from a Human Rights Perspective, İçinde: *Human Rights and Public Finance: Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights*, Editörler: Aoife Nolan, Rory O'Connel ve Colin Harvey, ss. 77-106, Hart Publishing, Oregon.

SAMSON, W. D. (2002), History of Taxation, İçinde: *The International Taxation System*, Editörler: Andrew Lymer ve John Hasseldine, Kluwer Academic Publishers, ss. 21-42, New York.

SANDFORD, C. (1984), *Economics of Public Finance: An Economic Analysis of Government Expenditure and Revenue in the United Kingdom*, Pergamon Press, Oxford.

SCHMÖLDERS, G. (2006), *The Psychology of Money and Public Finance*, Palgrave Macmillan, New York.

SEIDMAN, L. S. (2009), *Public Finance*, McGraw-Hill Companies, New York.

SELEN, U. (2017), Refah İktisadı Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı ve Türk Vergi Sisteminin Analizi, İçinde: *Yrd. Doç. Dr. Yaşar Methibay'a Armağan* Editörler: Fatih Saraçoğlu ve Muharrem Çakır, ss. 329-364, Gazi Kitabevi, Ankara.

SHAVELL, S. (1981), A Note of Efficiency vs. Distributional Equity in Legal Rulemaking: Should Distributional Equity Matter Given Optimal Income Taxation?, *The American Economic Review*, 71(2), ss. 414-418.

SLEMROD, J. (1990), Optimal Taxation and Optimal Tax Systems, J*ournal of Economic Perspectives*, 4(1), ss. 157-178.

SMITH, A. (2006), *Milletlerin Zenginliği*, Çeviren: Haldun Derin, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

SMITH, S. A. (2002), *The Russian Revolution: A Very Short Indroduction*, Oxford University Press, London.

SOBEL, R. S. (2005), Welfare Economics and Public Finance, İçinde: *Handbook of Public Finance*, Editörler: Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner, ss. 19-52, Springer Science + Business Media INC, New York.

STEIN, L. V. (1994), On Taxation, Translated by Jacques Kahane, İçinde: *Classics in the Theory of Public Finance*, Editörler: Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, ss. 28-36, Macmillian Press LTD, London.

STIGLITZ, J. E. (1987), Pareto Efficient and Optimal Taxation and The New New Welfare Economics, *NBER Working Paper Series*, Working Paper No: 2189.

ŞENYÜZ, D. (1993), Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı, *Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan*, (35), ss. 207-216.

TAN, J. (2017), *Power and Public Finance at Rome, 264-49 BCE*, Oxford University Press, New York.

TEJA, R. S. (1988), The Case for Earmarked Taxes, *Staff Papers International Monetary Fund*, 35(3), ss. 523-533.

TEKBAŞ, A. (2010), Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), ss. 123-191.

TIEBOUT, C. (1956), A Pure Theory of Local Expenditures. *The Journal of Political Economy*, 64(5), 416-424.

TROTSKY, L. (2008a), *The History of the Russian Revolution*, Cilt: 1, Haymarket Books.

TROTSKY, L. (2008b), *The History of the Russian Revolution*, Cilt: 2, Haymarket Books.

TRESCH, R. W. (2015), *Public Finance: A Normative Theory,* Elsevier Academic Press, London.

TURHAN, S. (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

TÜRK, İ. (1992), *Kamu Maliyesi,* Turhan Kitabevi, Ankara.

TÜRK, İ. (1999), *Kamu Maliyesi,* Turhan Kitapevi, Ankara.

TÜRK, İ. (2013), *Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, Turhan Kitabevi, Ankara.

UÇAR, O. ve YERELİ, A. B. (2019), Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlıdan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme), *Sosyoekonomi*, 27(42), ss. 203-226.

ULUATAM, Ö. (1991), *Kamu Maliyesi,* Savaş Yayınları, Ankara.

ULUATAM, Ö. (2005), *Kamu Maliyesi,* İmaj Yayınevi, Ankara.

USLAN, Y. U. ve GÜNER, T. (2014), İnsan Haklarının Bölgesel Düzeyde Korunması: Amerikan Sistemi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(2), ss. 309-322.

URUŞ, A. F. (2017), *Optimal Vergileme İlkeleri ile Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.

ÜSTÜN, Ü. S. (2003), Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), ss. 251-271.

YERELİ, A. B. ve ATA, A. Y. (2011), Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, (161), ss. 21-32.

ZABALZA, A. ve ARRUFAT, J. L. (1988), Efficiency and Equity Effects of Reforming the British System of Direct Taxation: A Utility-Based Simulation Methodology, Economica, *New Series*, 55(217), ss. 21-45.

WHO (2004), *The Establishment and Use of Dedicated Taxes for Health*, Regional Office for the Western Pasific, https://www.who.int/health_financing/documents/cov-dedicated_taxes/en/, Erişim: 3.9.2020

WICKSELL, K. (1994), A New Principle of Just Taxation, Translated by J. M. Buchanan, İçinde: *Classics in the Theory of Public Finance*, Editörler: Richard A. Musgrave ve Alan T. Peacock, ss. 72-118, Macmillian Press LTD, London.

WICKSELL, K. (1977), *Lecture on Political Economy, Volume 1: General Theory*, Translated by E. Classen, Augustus M. Kelley Publishers, Fairfield.